



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare**

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR...../.....2009

privind soluționarea contestației formulată de
SC X SRL din X
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr. X, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X, cu privire la contestația formulată de X » X împotriva Deciziei de impunere nr.X/X.X.X și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/X.X.X emise de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili .

Contestația are ca obiect suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei -impozit pe profit
- X lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei -taxa pe valoarea adăugată
- X lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți –persoane juridice nerezidente
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente.
- X lei -vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- X lei -majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate

Sesizând eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr.X/X.X.X referitoare la cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente, cu adresa nr.X/X.X.X, anexată la dosarul cauzei, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a transmis SC X SRL din X, Decizia de impunere nr.X/X.X pentru diferența de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente, în sumă de X lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr.X/X.X.X, **respectiv 07.11.2008**, conform confirmării de primire a titlului de creanță contestat, anexată la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv **05.12.2008**, așa cum reiese din ștampila acestei instituții, aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207, art. 209 alin.1 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC « X SRL » din X**.

I.Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X/X.X.X8 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/X.X.X, SC « X SRL »din X susține că toate sumele stabilite în sarcina societății sunt nelegale, fiind rezultatul aplicării și interpretării greșite de către organul de inspecție fiscală a dispozițiilor Codului fiscal, a normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și a altor dispoziții legale incidente în cauză.

1) Societatea susține că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată au fost încălcate prevederile legale care reglementează efectuarea unei reverificări asupra unei perioade controlate.

Contestatoarea consideră că organul de inspecție fiscală a încălcat principiul unicității inspecției fiscale, reglementat de „Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe timpul inspecției fiscale” precum și dispozițiile art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală întrucât au procedat la reverificarea unei perioade care a mai făcut obiectul unui control fiscal.

Societatea susține că prevederile legale privind reverificarea invocate de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili nu sunt

aplicabile în cauză întrucât nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art.102.4 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv informații de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior. Așa cum au consemnat și organele de inspecție fiscală, perioada septembrie X - iunie X a făcut obiectul unor verificări anterioare. Astfel, toate aspectele privind contractul de arendă nr.X încheiat cu A.... au fost controlate prima dată cu ocazia controlului financiar desfășurat la societate pentru perioada X.X - X și ale cărui rezultate au fost consemnate în procesul verbal de control financiar încheiat la data de X. Ulterior, prin raportul de inspecție fiscală nr. X Direcția generală a finanțelor publice X –Activitatea de inspecție fiscală a efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada **octombrie X-iunie X**.

Prin urmare, extinderea inspecției fiscale asupra unei perioade deja controlate, respectiv X - X (de două ori pentru același impozit), s-a făcut cu încălcarea prevederilor art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, contestatoarea precizează că deși pentru justificarea reverificării se invocă prevederile art.102.4 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, nu au fost precizate ce date suplimentare au apărut care să impună o reverificare pentru o perioadă deja controlată și pentru aceleași impozite.

Societatea susține că în același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr. X Totodată, cu titlu de practică judiciară societatea invocă în susținerea cauzei decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr. X, deciziile nr. X și nr. X emise de Direcția generală de soluționare a contestațiilor în cauze asemănătoare, cartea Explicații teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, București, Editura Rosetii, 2005 pag.283 și Drept financiar public, Editura Dacia 2006.

Ca un argument în plus, societatea precizează că nu avea obligația să emită factură fiscală către ADS pentru cheltuiala cu destufizarea efectuată în baza actului adițional nr. X la contractul de arendă nr. X întrucât potrivit acestui act ADS se obliga ca pentru anii agricoli 2002-2003, 2003-2004 și 2004-2005 să diminueze valoarea cantității de grâu datorată și să nu se compenseze, iar contractul reprezintă legea părților conform art.969 Cod civil iar potrivit art.973 din același cod n-are efecte juridice decât între părțile contractante, deci n-are efecte față de terțe persoane iar ANAF nu poate modifica clauzele.

Față de cele precizate societatea solicită exonerarea de la plată a sumei de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și a sumei de X lei reprezentând accesorii, ca fiind nelegal stabilite.

2)Contestatoarea susține că au fost dispuse măsuri de natură fiscală în sarcina societății cu încălcarea reglementărilor în materie de contabilitate.

Astfel, măsura de a înregistra în evidenta contabilă și de a vira la bugetul statului, în timpul inspecției fiscale taxa pe valoarea adăugată stabilită

suplimentar, este o măsură nelegală care încalcă prevederile Legii contabilității nr.82/1991 potrivit căreia în contabilitate orice operațiune se înregistrează în baza documentelor justificative, în acest sens pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. X.

Pe fond, societatea precizează că motivul real al verificării, așa cum a fost redat de inspectorii fiscali în preambulului actului de inspectie fiscală este rezilierea contractului de arendă. Or, acest contract este legal, fapt stabilit definitiv și irevocabil prin hotărâre judecătorească iar „prin solicitarea inspecției fiscale de către A...., se urmărește de către aceasta instituție modificarea în mod indirect a celor statuate de instanța judecătorească.”

Mai mult, în ceea ce privește constatarea organului de inspecție fiscală că SC X SRL avea obligația să emită factură către Agenția Domeniilor Statului atât pentru cheltuielile cu destufizarea efectuate în baza actului adițional nr. X la Contractul de arendă nr. X cât și pentru diferența de arendă datorată de societate pentru anii 2002-2003, 2003-2004 și 2004-2005, în baza aceluiași contract, societatea susține că în cauză, părțile au stabilit „micșorarea unei obligații contractuale în privința noastră, fără a menționa existența vreunei compensări.”

Totodată, societatea mai precizează că în urma controlului financiar s-a reținut că *”din verificarea documentelor primare (facturi fiscale) justificative referitoare la acțiunea de destufizare nu au fost constatate diferențe.”* Contestatoarea susține că avea doar obligația de a prezenta cheltuielile făcute cu ocazia destufizării suprafeței de X hectare până la concurența sumei reprezentând valoarea cantității de X tone grâu datorată, cu care s-a diminuat obligația societății și că toate cheltuielile aferente operațiunii de destufizare, au fost înregistrate în contabilitate în mod analitic în momentul efectuării lor.

Contestatoarea mai susține că organele de inspecție fiscală cu ocazia celui de-al doilea control fiscal se referă la obligații prescrise, cel puțin pentru obligațiile aferente anului 2002-2003.

Urmare a celor precizate, SC X SRL solicită desființarea cap.III lit.A din actul de control contestat și, pe cale de consecință, exonerarea societății de la aplicarea măsurilor de natură fiscală stabilite în sarcina societății, respectiv **taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei .**

3) Contestatoarea susține că inspectorii fiscali au dispus masuri, cu depasirea atribuțiilor de serviciu, în domeniul relațiilor comerciale dintre parteneri de afaceri.

De asemenea, societatea consideră că din expunerea datelor privind derularea contractului de arendă nr. X încheiat între Agenția Domeniilor Statului și SC X SRL a rezultat cu claritate relația comercială stabilită între doi parteneri de afaceri cu stipularea expresă a drepturilor și

obligățiilor părților, clauze legale și valabile stabilite și în instanță prin Decizia nr. X în dosar nr. X a Inaltei Curți de Casație și Justiție.

Având în vedere cele precizate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au dispus măsuri cu încălcarea prevederilor legale în materie de relații comerciale între parteneri de afaceri stabilind cu depășirea atribuțiilor de serviciu, modificarea unor clauze contractuale.

4)Contestatoarea susține că prin raportul de inspecție fiscală au fost stabilite măsuri obligatorii pentru evenimente, acte și datorii prescise:

a)Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de X a fost verificat **impozitul pe venituri persoane juridice nerezidente pentru perioada X - X.**

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și pentru o perioadă precisă fără să țină cont de termenul de prescripție de 5 ani prevăzut la art.98 din Codul de procedură fiscală, întrucât *"controlul a fost efectuat la data de X, conform anexei nr.29 iar perioada supusă controlului a fost X -X."* persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente conține sume prescise.

În ceea ce privește stabilirea sumelor de plată, prin reținere la sursă, societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat cota de impunere având în vedere prevederile art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri nr.26/1976 încheiată cu Marea Britanie, aplicabilă pentru furnizorul A.

Având în vedere cele precizate, societatea solicită anularea pct.4 din capitolul III lit.B din raportul de inspecție fiscală și exonerarea societății de la plata sumei de X lei reprezentând **impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, a sumei de X lei reprezentând majorări de întârziere, penalități de întârziere în sumă de X lei și penalități stopaj la sursă în sumă de X lei.**

b)În ceea ce privește sumele stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit prevederilor art.43 din OUG nr.102/1999 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că și în acest caz organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale care conțin sume prescise, având în vedere că perioada verificată este X -X iar data controlului, potrivit anexei nr.30 la raportul de inspecție fiscală este X.

Ca urmare, societatea solicită anularea pct.6 din capitolul III-constatări fiscale lit.b) din raportul de inspecție fiscală și exonerarea societății de la plata sumei de X lei reprezentând vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, a sumei de X lei reprezentând

majorări de întârziere și a sumei de X lei reprezentând penalități de întârziere.

5) **Cu privire la impozitul pe profit**, contestatoarea susține că prin raportul de inspecție fiscală au fost determinate impozite și taxe pe bază de estimări și interpretări proprii care exced cadrului legal.

a) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală că societatea nu a cuprins la cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură în sumă de X lei (pentru anul 2005), în sumă de X lei (pentru anul 2006) și respectiv în sumă de X lei (pentru anul 2007) înregistrate în societate în contabilitate în contul X Cheltuieli cu alte impozite și taxe”, societatea precizează:

-Suma de X lei, înregistrată de societate în anul 2005 este constituită din suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă produselor agricole (grâu X lei și porumb X lei) și din suma de X lei reprezentând TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

-Suma de X lei înregistrată de societate în anul 2006 este constituită din suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă produselor agricole (grâu) și din suma de X lei reprezentând TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

-Suma de X lei înregistrată de societate în anul 2007 reprezintă TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

Societatea precizează că suma de X lei înregistrată de societate în anul 2005 și respectiv suma de X lei înregistrată de societate în anul 2006 reprezintă TVA colectată aferentă produselor agricole (grâu, porumb) oferite salariaților, conform contractului colectiv de muncă și suportat de societate. Mai mult, aceste produse acordate salariaților au fost considerate venituri și impozitate la sursă de către societate, prin statul de plată.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au verificat perioada în care s-a reținut impozitul la sursă, la punctul de lucru B. Astfel, inspecția fiscală s-a efectuat prin sondaj pentru lunile septembrie 2005, septembrie 2006 și septembrie 2007 și numai pentru sediul societății iar analiza cheltuielilor deductibile s-a efectuat după fișele de cont pentru întreaga societate incluzând și punctele de lucru.

Fată de cele precizate, societatea susține că în speță nu sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și pe cale de consecință, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Societatea precizează că suma de X lei înregistrată de societate în anul 2005, respectiv suma de X lei înregistrată de societate în anul 2006 și

suma de X lei înregistrată de societate în anul 2007 reprezintă TVA colectată de la diverși furnizori de servicii neplătitori de TVA.

De asemenea, contestatoarea menționează că în cursul anilor 2005, 2006 și 2007 SC X SRL a avut contracte de prestări de servicii cu diverse societăți comerciale printre care și societăți comerciale neplătitoare de TVA.

În cazul acestor societăți neplătitoare de TVA, societatea a pus la dispoziție, contra cost, pentru buna desfășurare a activității diverse materiale (piese de schimb, anvelope, materiale). În urma încheierii devizelor de lucrări cu acești furnizori de servicii, societatea a diminuat valoarea serviciilor de plată, cu valoarea materialelor plus TVA. Întrucât valoarea acestor materiale nu a putut fi facturată de către SC X SRL, a fost suportată pe costuri astfel: contravaloarea materialelor pe contul de cheltuieli materiale iar contravaloarea TVA colectată pe contul 635.

Mai mult, conform contractelor de prestări de servicii, societatea a asigurat consumurile de motorină, contravaloarea acestora fiind compensată cu valoarea prestațiilor efectuate (arat, discuit, recoltat, transport produse agricole, etc).

Această modalitate de compensare a fost necesară ca urmare a prevederilor legale privind comercializarea carburanților, pentru a asigura rapiditate în alimentarea cu carburanți și efectuarea în timp optim a lucrărilor agricole.

Față de cele precizate, societatea solicită a se constata că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal și totodată a se reține că în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

b) În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat în mod eronat în contul X „Alte cheltuieli privind protecția socială” alocații de hrană în sumă de lei în anul 2005, în sumă de X lei în anul 2006 și în sumă de X lei pe anul 2007 și contravaloarea grâului acordat salariaților în anul 2005 în sumă de X lei, în sumă de X lei în anul 2006 și că această cheltuială este nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea precizează:

- În ceea ce privește alocațiile de hrană, societatea precizează că acestea au fost reglementate prin Hotărârea Guvernului nr.217/2005 ce stabilește aceste alocații ca supliment nutritiv și nu pot fi asimilate drepturilor salariale sau asimilate acestora.

Față de cele precizate, societatea susține că în acest caz nu sunt aplicabile prevederile art.21 pct.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar pe cale de consecință aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

- În ceea ce privește contravaloarea produselor acordate în natură salariaților (grâu), societatea precizează că acestea au fost considerate de către societate ca venituri și impozitate la sursă de către societate, contrar susținerilor inspectorilor fiscali și că această situație de fapt rezultă din ștatele de plată.

Mai mult, societatea precizează că inspecția fiscală s-a efectuat prin sondaj pentru lunile septembrie 2005, septembrie 2006 și septembrie 2007 și numai pentru sediul societății iar analiza cheltuielilor deductibile a fost efectuată de către organele de inspecție fiscală după fișele de cont pentru întreaga societate, incluzând și punctele de lucru.

Prin urmare, societatea susține că nu ii pot fi aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pe cale de consecință aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

c) În ceea ce privește cheltuielile cu mesele servite prestatorilor în sumă de X lei (în anul 2005) și în sumă de X lei (în anul 2006), societatea precizează că această sumă a fost recuperată de la prestatori în baza deconturilor iar sumele mai sus menționate au fost corect înregistrate în contabilitate.

Fata de cele precizate, societatea susține că în acest caz sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pe cale de consecință cheltuielile cu mesele servite prestatorilor sunt deductibile fiscal.

d) Societatea solicită a se constata că suma de X lei înregistrată de societate în anul 2005, suma de X lei înregistrată de societate în anul 2006 și suma de X lei înregistrată de societate în anul 2007, reprezentând conform constatărilor organelor de inspecție fiscală diurna de deplasare este deductibilă fiscal, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au menționat care dintre condițiile legale de acordare a diurnei nu este îndeplinită de către angajații societății trimiși în deplasare de la X la punctele de lucru X, X, X, în anul 2005, respectiv X și X în anii 2006 și 2007.

e) În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile prestate de SC X SRL înregistrate de societate în evidența contabilă a anului 2006, în sumă de X lei, societatea susține că acestea sunt deductibile fiscal întrucât există contract de prestări de servicii cu toate elementele prevăzute de legislația în vigoare.

f) Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna noiembrie 2006 cheltuieli cu dobânda datorată asociaților în sumă de X lei și că această cheltuială este nedeductibilă fiscal întrucât dobânzile sunt aferente împrumuturilor acordate de asociații societății

între anii 1999-2004, cheltuielile fiind aferente unor perioada anterioare, care au mai fost verificate fiscal.

De asemenea, contestatoarea precizează că asociații au creditat societatea pe perioada 1999-2006 cu suma de X lei, sumă ce poate constitui majorare de capital. Întrucât împrumuturile provin încă din anul 1999 și următorii, societatea a solicitat la BNR evoluția lunară a inflației, pentru a se actualiza și a se evidenția valoarea reală a sumelor puse de asociați la dispoziția societății pe toată această perioadă.

Potrivit înțelegerii părților, dobânda lunară aferentă împrumutului s-a capitalizat, respectiv dobânda lunară s-a transformat într-un nou împrumut al societății până în noiembrie 2006, dată la care, tot potrivit convenției părților, aceasta a fost plătită asociaților.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat că dobânda plătită pentru perioada 1999-2004 nu este o cheltuială deductibilă întrucât perioada a fost supusă unui control anterior, motivația organului de inspecție fiscală fiind „lacunară” și „lipsită de temei juridic”.

Organele de inspecție fiscală au invocat doar dispozițiile art.19 din Codul fiscal referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit, care nu are relevanță în spetă, prevederile pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 precum și *prevederile OPANAF nr.600/2004 potrivit* cărora declarația rectificativă nu poate fi depusă în timpul controlului.

Contestatoarea precizează că referitor la caracterul obligatoriu al depunerii declarației rectificative, Inalta Curte de Casație și Justiție a precizat prin Decizia nr. X că *„actele normative ce stabilesc depunerea anumitor declarații în termenele stipulate, sancționează nerespectarea unei obligații de diligență, iar nu a uneia de rezultat.”*

Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au înțeles natura juridică a acordului de voință exprimat de părți, respectiv între societate și asociați.

De asemenea, societatea mai precizează că în practica împrumutatorului poate alege între următoarele opțiuni: să solicite dobânda la scadență, să solicite capitalizarea dobânzii, ceea ce presupune că la împlinirea termenului de maturitate se va calcula dobânda la împrumutul deja constituit și va reconstitui împrumutul în aceleași condiții ca și în cazul primului împrumut. Plata efectivă a dobânzii aferentă împrumutului cât și a dobânzii la dobânda are loc la data prevăzută pentru finalizarea celui de-al doilea împrumut sau la solicitarea împrumutatorului, în anumite condiții stabilite de părți.

Societatea susține că operațiunea este legală și folosită în mod curent în practica bancară, singura diferență fiind reprezentată de caracterul împrumutului, care în cazul băncii poartă titulatura de depozit.

Societatea precizează că și în cazul societății asociații au optat pentru nerambursarea împrumutului acordat societății în termenul stipulat de

părți și a decis reinvestirea acestei dobânzi în societate, cu obligarea societății de a plăti dobândă la dobândă ca și pentru orice capital.

Contestatoarea menționează că dobânda colectată între anii 1999-2006 reprezintă de fapt dobândă la împrumutul propriu-zis, plus dobânda la dobânda aferenta împrumutului principal, dar lăsată de asociați la dispoziția societății.

De asemenea, societatea precizează ca întrucât sumele avansate de asociați începând cu anul 1999 s-au depreciat în mod corect a procedat la reactualizarea cu indicii de inflație al împrumuturilor. De asemenea, societatea precizează că din punct de vedere financiar, investiția asociaților din firmă este reprezentată de suma de X lei reprezentând soldul depunerilor cu titlu de împrumut principal în luna octombrie 2006 la care se adaugă suma de X lei reprezentând dobânda colectată pe parcursul anilor 1999-2006, reactualizarea efectuându-se pe baza datelor primite de la Institutul Național de Statistică prin Buletinul Statistic și Anuarul Statistic.

Societatea mai precizează că, potrivit convenției părților, societatea a trebuit să restituie asociaților, în noiembrie 2006, împrumutul împreună cu dobânda capitalizată, fapt pentru care în mod corect a dedus cheltuielile cu dobânda colectată pe parcursul anilor 1999-2006 în cuantum de X lei.

Totodată, întrucât în cazul împrumuturilor cu capitalizarea dobânzii, au existat contracte succesive, fiecare din aceste contracte stingând obligatiile prevăzute prin contracte anterioare, societatea susține că exigibilitatea plății dobânzii trebuie raportată la prevederile ultimei înțelegeri a părților și nu la dispozițiile fiecărui contract din succesiunea juridică.

În această situație, dobânda nu trebuie plătită împrumutatorului anual, ci în condițiile stabilite de ultimul contract încheiat între părți, respectiv în anul 2006.

Față de cele precizate societatea apreciază că susținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia cheltuielile cu dobânda și dobânda rezultată din reactualizări de sume nu sunt deductibile întrucât aparțin unor ani fiscali care au făcut obiectul controlului fiscal, este nefondată și lipsită de temei legal.

Mai mult, societatea susține că a respectat prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât dobânda plătită asociaților în cuantum de X lei se încadrează în pragul de X

De asemenea, societatea precizează că dobânda a fost înregistrată în contabilitate la data la care a fost efectiv plătită către asociați, dată la care are relevanță sub 2 aspecte: al exigibilității impozitului pe venitul asociaților și al scăderii cheltuielilor din venitul anual obținut de societate.

Societatea invocă în susținere Decizia nr.X a Curții de Apel B.

În plus, societatea susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat, face referire la acte normative modificate, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr.600/2004, anexa 2, pct.1 alin.(4), omițând să precizeze, chiar să acorde asistență de specialitate legat de modificarea prevederilor

legale mai sus menționate, interzicând astfel societății prin invocarea acestei reglementări să-și exercite dreptul de a depune declarația rectificativă chiar în timpul controlului.

Având în vedere cele precizate, societatea susține că a respectat prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care solicită desființarea constatărilor organului de inspecție fiscală cuprinse în conținutul lit.h din raportul de inspecție fiscală, deoarece pct.h a mai fost repetat și la pag.17 iar pe cale de consecință, solicită anularea sumei de **X lei** cu titlu de cheltuieli nedeductibile și considerarea sumei de X lei la calculul impozitului pe profit pentru anul 2006.

g) Societatea precizează că în luna ianuarie 2007 a înregistrat în contul 612 "Cheltuieli privind chiriile" suma de X lei în baza facturii nr.X reprezentând contravaloare chirie mașină balotat paie pentru X de luni respectiv anii 2002-2006 precum și suma de X în baza facturii nr.X reprezentând contravaloare chirie uscător pentru 60 de luni. Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt integral deductibile fiscal întrucât o parte din aceste cheltuieli aparțin mai multor exercitii financiare pentru care a fost efectuată inspecția fiscală.

Societatea susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit suma de **X lei** ca și cheltuielă nedeductibilă precizând că aceștia au omis să precizeze chiar să acorde asistență de specialitate legat de modificarea OMFP nr.600/2004, interzicând astfel societății prin invocarea acestei reglementări să-și exercite dreptul de a depune declarația rectificativă chiar în timpul controlului.

Mai mult, societatea precizează ca OMFP nr.600/2004 a fost modificat prin OMFP nr.1521/2005 iar precizarea că „declarația rectificativă nu mai poate fi depusă în cazul în care organele de inspecție fiscală se prezintă la sediul, domiciliul sau reședința plătitorului pentru desfășurarea unei acțiuni de inspecție fiscală, pentru impozitele și taxele aferente perioadelor supuse inspecției nu mai apare.

Societatea precizează că depunerea cu întârziere a declarației de impozite și taxe nu se penalizează iar ceea ce se sancționează este nerespectarea unei obligații de diligență iar nu a uneia de rezultat.

Fată de cele precizate, societatea solicită a se constata că suma de **X lei** reprezentând contravaloare chirie mașina balotat paie și respectiv suma de X lei sunt cheltuieli deductibile fiscal.

h) În ceea ce privește suma de **X lei** pe anul 2007 reprezentând mese gratuite oferite mecanizatorilor din l.... în timpul campaniei agricole, societatea susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, întrucât sunt destinate realizării de venituri și sunt cuprinse în Contractul colectiv de muncă negociat între Patronat și Sindicatul salariaților SC X SRL.

Fată de cele precizate mai sus, societatea solicită anularea măsurii fiscale prin care s-a stabilit înregistrarea în evidența contabilă și virarea la

bugetul consolidat al statului a impozitului pe profit în suma de X lei și a majorărilor de întârziere în sumă de X lei.

Societatea precizează că pentru motivele arătate la capitolul privind impozitul pe profit referitoare la alocații de hrană pentru angajați (personal navigant), produse agricole acordate în natură salariaților, închirieri de spații, servicii masă, servicii hoteliere, reparații, pe cale de consecință solicită anularea măsurilor de natură fiscală privind înregistrarea în evidența contabilă și virarea la bugetul consolidat al statului a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, majorărilor de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat în perioada 16.04-18.04.2008, 12.05-05.09.2008, 06.10-10.10.2008, verificarea următoarelor impozite și taxe:

-01.07.2005-31.12.2006 pentru taxa pe valoarea adăugată;

-01.09.2003-30.06.2005 reverificarea TVA aferentă acțiunii de destufizare;

-01.01.2003-31.12.2007 pentru impozit pe venituri persoane juridice nerezidente;

-01.01.2005-31.12.2007 pentru impozit pe profit și impozit pe dividende;

-01.01.2003-31.12.2006 pentru sumele privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap datorate potrivit art.43 din OUG nr.102/1999, aprobată și modificată prin Legea nr.519/2002.

Inspecția fiscală a fost dispusă de conducerea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza adresei Agenției de Administrare Fiscală nr. X prin care s-a remis acestei direcții adresa A..... nr. X și s-a solicitat suplimentarea programului de activitate aferent lunii februarie 2008 cu inspecția fiscală generală la X SRL.

De asemenea, a fost soluționată adresa Serviciului Rambursări TVA din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nr.X prin care s-a solicitat efectuarea controlului ulterior pentru taxa pe valoarea adăugată rambursată societății conform decontului de TVA cu sume negative pentru lunile iulie 2005-aprilie 2006.

Începerea inspecției fiscale a fost înregistrată în registrul unic de control la data de X.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Activitatea principală a societății: cod grupa CAEN 0111 Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), a plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

Forma de proprietate: capital majoritar privat

Forma juridică: societate cu răspundere limitată

Societatea are un număr de 86 de sedii secundare declarate la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X, din care la nivelul a 7 puncte de lucru se întocmesc note contabile și se arhivează documentele primare, respectiv:

-sector agricol X –I....., care are în componența sa un număr de X de ferme

-sector zootenic X

-ferma zootehnică X

-sector de prelucrare a lemnului X

-sector alimentar X

-Baby X

-ferma vegetală X

Cu privire la adresa A..... nr. X înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –Direcția generală de inspecție fiscală sub nr.X, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A..... a depus la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală adresa nr.X care a fost înregistrată sub nr.X.

Cu adresa nr.X, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr.X și la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.X, Agenția Națională de Administrare Fiscală a remis acestei direcții adresa A..... și a solicitat suplimentarea programului de activitate aferent lunii februarie 2008 cu inspecția fiscală generală la SC X SRL.

Prin adresa nr. X , Agenția Domeniilor Statului a solicitat Ministerului Economiei și Finanțelor –Agenția Națională de Administrare Fiscală verificarea modului cum au fost reflectate în evidențele Xi SRL X, facturile aferente acțiunii de destufizare, dacă au fost înregistrate pe cheltuieli și dacă au produs diminuarea obligațiilor fiscale ca urmare a înregistrării lor pe cheltuieli deductibile, precum și verificarea decontului de TVA pentru a vedea dacă au fost înregistrate valorile TVA aferentă acțiunii de destufizare și ce efect financiar au produs.

Având în vedere solicitarea A....., precum și faptul că perioada septembrie 2003-iunie 2005 a făcut obiectul verificării anterioare, organele de inspecție fiscală au întocmit referatul înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X prin care a solicitat dispunerea efectuării reverificării conform art.105 alin.3 coroborat cu art.98 alin.3 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor pct.102.4 lit.d) și punctului 102.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, în scopul revenirii asupra constatărilor din actele de control încheiate anterior privind verificarea

taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferente acțiunii de destufizare.

Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a comunicat SC X SRL **referatul privind aprobarea acțiunii de destufizare la data de X** cu adresa nr.X.

Întrucât derularea contractului de arendă nr.X, încheiat între A.... și contestatoare a făcut obiectul controlului financiar consemnat în procesul verbal de control financiar nr.X, control ce a vizat și verificarea modului de efectuare a acțiunii de destufizare, organele de inspecție fiscală au procedat la valorificarea constatărilor din actul de control menționat mai sus și care a analizat următoarele aspecte:

- contractul de arendă nr.X, respectiv obiectul contractului, drepturile și obligațiile arendatorului și ale arendașului, prețul contractului și modalitățile de plată,

- actele adiționale la contractul nr.X și prevederile lor,
- procesul verbal de preluare a suprafeței agricole date spre arendare,

- verificarea legalității, realității și prezentarea detaliată a tuturor subvențiilor de care a beneficiat societatea,

- încheierea polițelor de asigurare și contractelor de gaj,

- controlul realității lucrărilor de destufizare,

- realizarea programului de investiții și modul cum s-a desfașurat acesta,

- verificarea și inventarierea tuturor sumelor datorate către ADS de către contestatoare

Cu privire la acțiunea de destufizare, în procesul verbal încheiat de către organele de control financiar se precizează:

- potrivit datelor înregistrate pe costuri, SC X SRL a efectuat lucrări de destufizare în sumă totală de X lei astfel:

- în perioada X în sumă totală de X lei ROL

- în perioada X în sumă totală de X lei ROL

și se precizează faptul că din verificarea documentelor primare justificative referitoare la acțiunea de destufizare nu au fost constatate deficiențe.

În timpul controlului financiar au fost solicitate efectuarea de controale încrucișate la furnizorii de servicii ai SC X SRL implicați în acțiunea de destufizare și de la care a fost achiziționat erbicidul Roundup necesar efectuării acesteia.

De asemenea, în procesul verbal de control financiar se precizează că la calculul arende datorate pentru anii 2002-2003, 2003-2004 și 2004-2005 organul de control a avut în vedere prevederile consemnate în actul adițional nr.X, în sensul diminuării cantității totale de grâu datorate pentru anii respectivi cu cantitatea de X tone grâu STAS anual, ce reprezintă

echivalentul tratamentului privind destufizarea suprafeței de X ha, precum și faptul că în condițiile în care instanța va constata sau nu validitatea contractului de arendă nr.X și va constata că respectivele acte nu mai sunt în vigoare, se vor reface calculele în raport de noua situație.

În timpul inspecției fiscale societatea a prezentat certificatul fn/X, emis de Înalta Curte de Casație și Justiție –Secția comercială, prin care se certifică ca se respinge ca nefondat recursul declarat de A..... împotriva Deciziei nr.X a Curții de Apel B..... și ca urmare, *contractul de arendă nr.X este în vigoare.*

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza și cuantificarea efectelor fiscale produse ca urmare a efectuării acțiunii de destufizare, în vederea soluționării aspectelor sesizate în adresa A....., *respectiv verificarea modului cum au fost reflectate în evidența SC X facturile aferente acțiunii de destufizare, dacă au fost înregistrate pe cheltuieli și dacă au produs diminuarea obligațiilor fiscale ca urmare a înregistrării lor pe cheltuieli deductibile, precum și verificarea decontului de TVA pentru a vedea dacă au fost înregistrate valorile de TVA aferentă acțiunii de destufizare și ce efect financiar au produs.*

Analiza a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza datelor și a concluziilor din procesul verbal de control financiar, procedându-se la determinarea diferenței de TVA și a accesoriilor aferente.

Având în vedere prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că:

-SC X SRL avea obligația să emită factură fiscală către A..... pentru cheltuielile cu destufizarea efectuate în baza actului adițional nr.X la contractul de arenda nr.X în suma de X lei ROL din care TVA în suma de X lei.

-în baza aceluiași act adițional, A..... avea obligația să emită factură fiscală în sumă de X lei ROL ,reprezentând diferența de arendă datorată pentru anii 2002-2003, 2003-2004 și 2004-2005.Factura trebuia emisă fără TVA intrucât arenda este scutită de TVA conform prevederilor Legii nr.571/2003, art.141 alin.2 lit.e.

Urmare acestui schimb de servicii, în evidența contabilă a societății, veniturile care ar fi fost realizate prin emiterea facturii aferente acțiunii de destufizare ar fi fost egale cu cheltuielile de înregistrat la primirea facturii emise de A..... reprezentând diferență de arendă.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în timpul controlului doar o diferență de TVA în sumă de X lei pentru care s-au calculat accesoriile aferente în sumă de **X lei** RON.

Referitor la impozitul pe profit

Perioada supusă verificării :X

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2005, 2006 și 2007, societatea a înregistrat în contul 131 "Subvenții pentru investiții" în anul 2005 suma de X lei, în anul 2006 suma de X lei și în anul 2007 suma de X lei, acestea fiind preluate în contul corespunzător de venituri, respectiv X "Venituri pentru investiții", corespunzătoare instalațiilor de irigații provenite din subvenții, pentru care există obligativitatea reluării la venituri pe măsura amortizării immobilizărilor respective. În timpul inspecției fiscale s-a constatat că suma preluată la venituri și în contul de subvenții sunt eronat determinate, acestea fiind inferioare sumelor reprezentând amortizarea lunară înregistrată pentru aceeași perioadă. Eroarea de calcul s-a produs la denominare și anume suma de reluat la venituri în anul 2005 stabilită de societate a fost de X lei/luna față de X lei/lună.

Având în vedere că față de suma ce reprezintă amortizarea anuală corespunzătoare de reluat pe venituri, respectiv suma de X lei (în anul 2005), suma de X lei (în anii 2006 și 2007) societatea a înregistrat suma de X lei (în anul 2005),suma de X lei (în anul 2006) și suma de X lei (în anul 2007) organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare impozabile în sumă de X lei (pentru anul 2005), în sumă de X lei (pentru anul 2006) și suma de X lei (pentru anul 2007), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a pct.196 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că următoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal:

-cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură în suma de X lei (în anul 2005), în sumă de X lei (în anul 2006) și în sumă de X lei (în anul 2007), înregistrate în contabilitate în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21 alin.(4) lit.d).

-cheltuielile cu pachetele cu produse proprii oferite gratuit diverselor persoane fizice în sumă de X lei (în anul 2005) și în sumă de X lei (în anul 2006). Organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile integral la calculul profitului impozabil, în fapt sunt de natura cheltuielilor de protocol deductibile în limita cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit. Întrucât conform registrului de evidență fiscală, cheltuielile cu protocolul pentru anul 2005

depășesc procentul de deductibilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei (în anul 2005) și suma de X lei (în anul 2006) reprezentând cheltuieli cu pachetele cu produse proprii oferite gratuit diverselor persoane fizice sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Cheltuielile de sponsorizare în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Cheltuielile cu alocațiile de hrană în sumă de X lei (în anul 2005) și X lei (în anul 2006) și contravaloarea grăului acordat salariaților în sumă de X lei (în anul 2005) și în sumă de X lei (în anul 2006), sume care includ TVA colectată aferentă acestora și care au fost înregistrate la punctul de lucru B în contul 6458.02 „Alte cheltuieli privind protecția socială”. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli în sumă totală de X (în anul 2005) și în sumă de X lei (în anul 2006) reprezintă alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat și sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.2 alin.3 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Cheltuielile înregistrate de societate la punctul de lucru B.... în contul 6458.02 „Alte cheltuieli privind protecția socială” reprezentând mesele servite de prestatori și salariații fermelor, inclusiv TVA colectată aferentă acestora (care nu au fost recuperate de la aceștia) în sumă de X lei în anul 2005 și în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Sumele achitate angajaților sub denumirea „diurnă”. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 în evidența contabilă a fermelor X , X și X, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” „diurne” în sumă de X lei, în anul 2006 a înregistrat în evidența contabilă a fermelor X și X „diurne” în sumă totală de X lei iar în anul 2007 a înregistrat în evidența contabilă a fermelor X și X „diurne” în sumă totală de X lei.Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate indemnizație pe perioada delegării-detasării conform prevederilor art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ci reprezintă alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat și care nu sunt deductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Lucrări reparații fabrica B (centrală, etc.) în sumă de X lei înscrise în factura nr. X emisă de X înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, în anul 2005. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, nefiind cheltuieli

efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În urma stabilirii ca nedeductibilă în anul 2005 a sumei de X lei reprezentând cheltuieli cu reparațiile aferente activelor ce nu aparțin societății înregistrate conform facturii nr. X emisa de X și având în vedere că această factură a fost stornată în luna mai 2006, cheltuielile nedeductibile fiscal pentru anul 2006 au fost diminuate cu aceasta sumă.

-cheltuieli cu servicii de închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere în sumă de X lei înscrise în facturile fiscale nr. X, nr. X și nr. X emise de SC X SRL și înregistrate în cursul anului 2006 în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți.” Întrucât în timpul inspecției fiscale nu a prezentat contract și nu a demonstrat necesitatea efectuării acestora și având în vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal.

-contravaloarea produse alimentare cu destinație Crăciun (respectiv mandarine, cappy, alune) în valoare de X lei și înregistrate de societate în anul 2006 în contul 602.1 „Cheltuieli cu materialele auxiliare.” Organele de inspecție fiscală au constatat că desi societatea a considerat aceste cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil, în fapt, acestea sunt de natura celor pentru acțiuni sociale, deductibile în limita a 2% calculată asupra fondului de salarii anual. Întrucât, conform registrului de evidență fiscală, cheltuielile cu acțiunile sociale pentru anul 2006 depășesc procentul de deductibilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezentând depășire cheltuieli cu acțiunile sociale sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, societatea încălcând prevederile art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu dobânda aferenta împrumuturilor acordate de asociați în suma de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2006, societatea a înregistrat cheltuieli cu dobânda datorată asociaților în sumă de X lei prin articolul contabil 666 „Cheltuieli cu dobânzile” =455.8 „Aport asociați”, iar în luna decembrie 2006 a înregistrat obligația către asociat conform articolului contabil 455.8 „Aport asociați” =168 „Dobândă împrumuturi asociați” cu aceeași sumă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în contabilitatea societății s-a efectuat în baza Raportului de expertiză extrajudiciară încheiat de expert contabil X. În urma analizei documentelor puse la dispoziție de societate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) și art.23 alin.(5) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Având în vedere și prevederile art.2 din OMFP nr.600/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că nu pot fi

deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" respectiv sumele reprezentând actualizarea cu coeficienții de inflație a sumelor împrumutate, precum și dobânzile aferente împrumuturilor pentru anii 1999-2004, aceste cheltuieli fiind aferente unor perioade anterioare, care au fost verificate fiscal conform actelor de control încheiate anterior. Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat dobânda aferentă sumelor puse la dispoziție în cursul anilor fiscali 2005 și 2006 de către asociați, în cadrul operațiunilor de creditare conform fișei de cont 455 „Aport asociați”, aplicând rata dobânzii de referință a Băncii Naționale a României din ultima lună a fiecărui trimestru asupra soldurilor finale ale contului 455 din fiecare trimestru, conform prevederilor art.23 alin.5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. În raport de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au calculat pentru anii 2005 și 2006 cheltuielile deductibile cu dobânda aferentă împrumuturilor acordate de asociați la suma totală de X lei, stabilindu-se cheltuieli cu dobânzile nedeductibile suplimentare în sumă de X lei.

Având în vedere că potrivit datelor înscrise în registrul de evidență fiscală, gradul de îndatorare pentru anul 2005 este 0,19 și pentru anul 2006 este 0,66, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile art.23 pct.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile determinate în timpul inspecției fiscale în sumă de X lei îndeplinesc condiția pentru a fi integral deductibile.

-contravaloare chirie mașină balotat paie în sumă de X lei . Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2007 societatea a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile” suma de X lei în baza facturii nr. X emisă de SC X SRL X, reprezentând contravaloare chirie mașină balotat paie pentru 60 de luni, respectiv pentru anii 2002-2006 conform contractului de locațiune nr. X potrivit căruia chiria lunară este de X RON. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt integral deductibile, întrucât o parte din aceste cheltuieli aparțin mai multor exerciții financiare pentru care a fost efectuată inspecția fiscală (perioada 2002-2004) având în vedere prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și art.2 din OMFP nr.600/2004 . Ca urmare a celor constatate în timpul inspecției fiscale s-a determinat cuantumul cheltuielilor cu chiria cu drept de deducere și anume, cheltuielile aferente anilor fiscali 2005 și 2006 în suma totală de X lei (2 ani*12 luni*X lei/ luna), stabilindu-se cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei.

-contravaloare chirie uscător în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2007 societatea a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile” suma de X lei reprezentând contravaloarea facturii nr. X emisă de SC X SRL X, reprezentând contravaloare chirie uscător pentru o perioadă de 60 de luni (5) ani respectiv 2002-2006, conform contractului de locațiune nr. X conform căruia chiria lunară este de X RON.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt integral deductibile, întrucât acestea aparțin mai multor exerciții financiare, iar pentru perioada 1999-2004 au fost efectuate controale fiscale, având în vedere prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și art.2 din OMFP nr.600/2004. Ca urmare a celor constatate, în timpul inspecției fiscale s-a determinat cuantumul cheltuielilor cu chiria cu drept de deducere, și anume cheltuielile aferente anilor 2005 și 2006 în sumă totală de X lei (2 ani*12 luni* X lei/lună), stabilindu-se cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei.

Conform registrului de evidență fiscală pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2007 societatea a considerat ca fiind cheltuieli cu acțiunile sociale cheltuielile înregistrate în contul X „Alte cheltuieli privind protecția socială” în sumă de X lei din care: alocații hrană în sumă de X lei, contravaloarea meselor gratuite acordate în campania agricolă din I..... în suma de X lei (sume care includ TVA colectată aferentă acestora) precum și contravaloarea pachetelor acordate diverselor persoane fizice în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că deși suma deductibilă conform prevederilor legale în limita de 2% aplicată la fondul de salarii este de X lei, societatea a stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei este nedeductibilă fiscal ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(1), alin.(3) lit.a) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și întrucât:

- alocațiile de hrană în sumă de X lei reprezintă alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat;

- mesele gratuite oferite mecanizatorilor în timpul campaniei agricole din I.... în sumă de X lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, acestea nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;

- contravaloarea pachetelor cu produse proprii oferite gratuit diverselor persoane fizice în sumă de X lei, reprezintă cheltuieli protocol și, întrucât conform registrului de evidență fiscală cheltuielile cu protocolul pentru anul 2007 depășesc procentul de deductibilitate, suma este nedeductibilă la calculul profitului impozabil .

Întrucât societatea a stabilit ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit suma de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că și diferența până la concurența sumei de X lei, respectiv suma de X lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- cheltuieli cu primele de asigurare în suma de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2007, societatea a înregistrat în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare” suma de X lei reprezentând asigurări RCA, pentru anii 2007-2008, considerându-le deductibile la calculul impozitului pe profit. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile integral în anul 2007, suma de X lei

reprezentând asigurări RCA aferente anului 2008 fiind nedeductibilă fiscal conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a celor constatate, în timpul inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:

-pentru anul X un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei din care s-a dedus suma de X lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare pentru care societatea nu și-a exercitat acest drept prin declarația de impozit depusă pentru anul X. Pentru diferența stabilită suplimentar de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

-pentru anul X un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei. Având în vedere că potrivit fișei sintetice de evidență pe plătitor emisă de serviciul de specialitate din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili a rezultat că societatea a declarat ca termen de plată pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2006 data de X și nu data de X prevăzută de art.34 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru contribuabilii care obțin venituri majoritare din agricultură, în timpul inspecției fiscale au fost calculate majorări de întârziere pentru perioada X în sumă de X lei.

-pentru anul X un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei. Având în vedere că potrivit fișei sintetice de evidență pe plătitor emisă de serviciul de specialitate din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili a rezultat că societatea a declarat ca termen de plată pentru impozitul pe profit datorat pentru anul X data de X și nu data de X prevăzută de art.34 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru contribuabilii care obțin venituri majoritare din agricultură, în timpul inspecției fiscale au fost calculate majorări de întârziere pentru perioada X în suma de X lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada supusa verificarii:X

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat prin deconturile de TVA, pentru perioada X TVA deductibilă în sumă de X lei iar pentru perioada X o TVA deductibilă în sumă de X lei.

În urma verificării efectuate, **organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru următoarele sume:**

- taxa pe valoarea adăugată X lei + X lei aferentă facturilor fiscale nr. X, nr. și nr. X în sumă de X lei + X + X lei) emise de SC X SRL pentru serviciile reprezentând închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere. Întrucât pentru serviciile prestate de SC X SRL societatea nu a prezentat contracte și nici nu a justificat necesitatea prestării acestora,

organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru a fi exercitat dreptul de deducere, aceste servicii nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ale societății conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă facturii fiscale nr. X în sumă totală de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei și facturii fiscale nr. X în sumă totală de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei, emise de SC X SRL, facturii fiscale nr. X emisă de SC X SRL în sumă totală de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei și facturii fiscale nr. X emisă de SC X în suma totală de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând contravaloare băuturi alcoolice (vin de masa). Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate conform art.145 pct.(7) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă de societate în baza unor bonuri fiscale emise pentru diverse produse, altele decât carburanții auto. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(12) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.51 (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă pe baza unor facturi de servicii care nu erau destinate operațiunilor taxabile și care ulterior au fost refacturate sau stornate din evidența contabilă a societății, astfel:

Societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 231 „Investiții în curs” facturile nr. X și nr. X emise de SC X SRL X în valoare totală de X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei și respectiv X lei cu TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând proiectarea rețehnologizării stației de epurare a Stațiunii X, conform contractului nr.X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile ale societății și în consecință nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 12.629 lei. Întrucât societatea a refacturat către SC X SA aceste servicii la date ulterioare, respectiv X și X, colectând taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În luna decembrie 2005 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. X emisă de X SRL, reprezentând lucrări reparații fabrică Bistrița în valoare totală de X lei, cu TVA deductibilă în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății, neavând drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei. Având în vedere că factura fiscală nr.

X emisă de X SRL a fost stornată din evidența contabilă a societății în luna mai 2006, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **X lei**, de la data exercitării dreptului de deducere până la data stornării acesteia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a colectat în perioada o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei iar în perioada X a colectat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat conform registrului de evidență fiscală pe anul 2005 că societatea a considerat cheltuielile cu pachetele oferite gratuit diverselor persoane fizice în sumă de X lei ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt de natura celor de protocol, deductibile în limita cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Având în vedere că potrivit registrului de evidență fiscală, cheltuielile cu protocolul pentru anul 2005 depășesc procentul de deductibilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli în sumă de X lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată, întrucât pentru aceste cheltuieli a fost exercitat dreptul de deducere și având în vedere prevederile art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.3) alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar o TVA colectată în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 602.1 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”, în baza facturii nr. X emisă de X SRL X, contravaloarea bunurilor reprezentând produse alimentare cu destinația cadouri Crăciun, respectiv mandarine, cappy, cafea, alune. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor cu acțiunile sociale, fiind deductibile în limita a 2% calculată asupra fondului de salarii anual. Având în vedere că potrivit registrului de evidență fiscală, cheltuielile cu acțiunile sociale pentru anul 2007 depășesc procentul de deductibilitate iar pentru această depășire societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma de **X lei**, organele de inspecție fiscală au calculat în conformitate cu prevederile art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.3 și pct.6 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 o TVA colectată în sumă de **X lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că așa cum a rezultat din calculul impozitului pe profit pentru anul 2006 conform registrului de evidență fiscală societatea a depășit cheltuielile de protocol cu suma de X lei. Având în vedere faptul că pentru aceste cheltuieli societatea

și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei precum și prevederile art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.3 și pct.6 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar o TVA colectată în sumă de X lei.

Ca urmare a constatarilor privind TVA deductibilă și TVA colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de X lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

Având în vedere și accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă pe baza unor facturi de servicii care nu erau destinate operațiunilor taxabile și care ulterior au fost refacturate sau stornate din evidența contabilă la pct.2 d) din raportul de inspecție fiscală, respectiv majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei (anexa nr.21), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația plății unor accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Referitor la impozitul pe venituri persoane juridice nerezidente Perioada verificată: X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada X societatea a efectuat plăți reprezentând contravaloare dobânzi aferente contractelor de leasing extern, în baza următoarelor contracte:

- contractele nr. X și nr. X încheiate cu Clasa X Germania;
- contractele nr. X, nr. X, nr. X, nr. X, nr. X încheiate cu X din

Anglia;

- contract fn/X încheiat cu Gs
- contract fn/X încheiat cu X
- contract fn/X încheiat cu X

Conform prevederilor contractuale, în ceea ce privește ratele de leasing, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă valori nete de încasat de către locator.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru dobânzile achitate, societatea avea obligația de a calcula, înregistra, declara și achita impozit pe venituri persoane juridice nerezidente aplicat asupra veniturile brute impozabile din România, precum și de a depune o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.1 alin.(1) și art.2 alin.(1) din Ordonanța Guvernului

nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente precum și ale art.116 și art.119 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății un impozit pe venituri persoane juridice nerezidente în sumă totală de X lei pentru care s-au calculat accesorii în sumă de X lei.

Referitor la sumele datorate potrivit prevederilor art.43 din OUG nr.102/1999 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările ulterioare:

Perioada verificată:X

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a constituit, declarat și virat pentru perioada X sumele datorate conform art.43 din Legea nr.519/2002 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

La data de X societatea a depășit numărul de X de angajați, intrând sub incidența prevederilor art.42 alin.(1) din Legea nr.519/2002.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că a solicitat trimestrial în scris Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap în conformitate cu prevederile art.2 din Instrucțiunile nr. X.

În timpul controlului au fost determinate sumele datorate în funcție de numărul lunar de angajați ajustat cu numărul de handicați angajați și a salariului mediu pe economie.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația plății sumei de X lei precum și accesorii în sumă totală de X lei.

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

A.Referitor la excepția de fond invocată de societate privind reverificarea:

a). **Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei pentru perioada reverificată septembrie 2003- iunie 2005 și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competență de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care referatul de reverificare îmbracă caracterul unei decizii de reverificare, care prezintă un act administrativ care nu intră în competența sa de soluționare.**

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunii de destufizare pentru perioada X.

Reverificarea acestei perioade a fost efectuată în baza adresei nr. X a A..... prin care s-a solicitat *„verificarea modului cum au fost reflectate în evidențele SC X SRL X, facturile aferente acțiunii de destufizare, dacă au fost înregistrate pe cheltuieli și dacă au produs diminuarea obligațiilor ca urmare a înregistrării lor pe cheltuieli deductibile, precum și verificarea decontului de TVA pentru a vedea dacă au fost înregistrate valorile TVA aferentă facturilor de destufizare și ce efect financiar au produs.”*

Având în vedere solicitarea A..... precum și faptul că perioada septembrie 2003-iunie 2005 a făcut obiectul unei verificări anterioare, organele de inspecție fiscală au întocmit referatul înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de Inspecție Fiscală –Direcția nr.3 sub nr. X prin care a solicitat dispunerea efectuării reverificării conform art.105 alin.3 coroborat cu art.98 alin.(3) lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor pct.102.4 lit.d) și pct.102.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală *„în scopul revenirii asupra constatărilor din actele de control încheiate anterior privind reverificarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferente acțiunii de destufizare.”*

Referatul privind reverificarea taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit aferente acțiunii de destufizare a fost comunicat societății contestatoare cu adresa înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X.

Urmare a măsurii de reverificare a taxei pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei precum și accesorii aferente în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că *„au fost încălcate prevederile legale care reglementează efectuarea unei reverificări asupra unor perioade controlate”, respectiv principiul unicității inspecției fiscale*, precum și dispozițiile art.105 alin.3 și 5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată întrucât au procedat la efectuarea reverificării unei perioade care a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale.

In drept, potrivit art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997, aprobată prin Legea nr. 64/1999, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2003: **“controlul fiscal la sediul, domiciliul ori reședința contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal**

ori, dupa caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție de la prevederile alin.1, conducătorul organului de control fiscal competent sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii controlului fiscal și până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță, apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia.”

Hotărârea Guvernului nr. X pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal la art.10 precizează:

“Pentru aplicarea art. 19 din ordonanță:

(1) Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situații cum sunt:

a) efectuarea unor controale fiscale încrucișate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea, pe parcursul acțiunilor de control efectuate la alți contribuabili, a unor date sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informații obținute de la terți, de natură să modifice sau să influențeze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior.

(2) Reverificarea unei perioade impozabile se realizează numai la inițiativa organelor de control fiscal și nu la solicitarea contribuabililor, aceștia din urmă având dreptul de a contesta deciziile organelor de control fiscal.

(3) Organul de control fiscal solicită, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut în ordonanță, reverificarea unei perioade impozabile prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de control fiscal.”

Aceleași prevederi au fost menținute și de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, valabile începând cu data de 01.01.2004, prin art. 105 alin. (3) (fost art.102) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care precizează:

“Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Potrivit pct. 102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **“datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:**

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

lar potrivit pct.102.6 și 102.7 din același act normativ:

„102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la [art. 88](#) din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.

102.7. Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit [art. 102](#) alin. (9) din Codul de procedură fiscală vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent.”

Având în vedere actele normative anterior precizate, se reține că reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție

apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării inspecției fiscale, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

În consecință, atât Ordonanța Guvernului nr.70/1997, aprobată prin Legea nr.64/1999, cu modificările și completările ulterioare, cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **interzic reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit**, cu excepțiile strict prevăzute de alineatul 2 al art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, respectiv alin.(3) al art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Astfel, din interpretarea textului rezultă că reverificarea reprezintă o excepție de la principiul unicității controlului care presupune verificarea o singură dată pentru același tip de impozit și aceeași perioadă.

Din punct de vedere juridic ***reverificarea unei perioade care a fost supusă acțiunii de control este o excepție absolută, peremptorie care în măsura în care se dovedește neintemeiată, face de prisos analiza pe fond a cauzei, excepția reverificării putând fii instituită în baza unui referat de reverificare aprobat de conducătorul inspecției fiscale sau a unei decizii de reverificare.***

Referitor la acest aspect, prin adresa nr...../2008, anexată la dosarul cauzei, Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finantelor (actualul Ministerul Finanțelor Publice) precizează:

„Din analiza textelor de lege privitoare la reverificare, apreciem că nu rezultă cu claritate dacă pe baza referatului intern se întocmește decizia de reverificare, sau însuși referatul este actul în baza căruia se dispune reverificarea, sintagma de „decizie de reverificare” reprezentând în fapt tocmai actul prin care se dispune reverificarea”, în speță în baza referatului de reverificare.

Cu privire la natura juridică a deciziei de reverificare, prin aceeași adresă, Direcția de specialitate, precizează:

“În opinia noastră decizia de reverificare nu poate fi calificată ca fiind o simplă adresă, astfel încât emiterea acesteia să nu fie de natură a da naștere, modifica sau stinge raporturi juridice. Astfel, un contribuabil are tot interesul să conteste însăși începerea unei noi inspecții, cu privire la o perioadă și o categorie de impozit care au mai fost verificate, fapt care i-ar putea îngreuna activitatea contribuabilului, fiind nedrept să i se pretindă să aștepte rezultatele inspecției. [...] Având în vedere principiul potrivit căruia normele de drept fiscal sunt de strictă interpretare și aplicare, opinăm că decizia de reverificare nu poate fi calificată ca fiind un act administrativ fiscal întrucât nu dă naștere unor drepturi și obligații fiscale, acestea derivând din actul administrativ care le reglementează, de forța legii. Față de cele de mai sus, apreciem că ne aflăm în prezența unui act administrativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică care se circumscribe prevederilor

Legii privind contenciosul administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

Art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:[...]

b) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, și cele formulate împotriva actelor de control financiar se soluționează de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Din analiza acestor dispoziții legale reiese că Direcția generală de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestațiile formulate împotriva titlurilor de creanță expres și limitativ prevăzute de lege având ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală și accesoriile acestora.

Totodată, Codul de procedură fiscală a stabilit în mod expres actele administrative care se încadrează în categoria titlurilor de creanță. Astfel, art.85 (1) din Codul de procedură fiscală menționează că impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Iar art.88 din același act normativ prevede:

**“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere
Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) procesele-verbale prevăzute la **art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2);**
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

Din interpretarea textelor de lege invocate rezultă că decizia de reverificare nu este act administrativ asimilat deciziei de impunere, întrucât pe de o parte prin decizia de reverificare nu se stabilesc drepturi și obligații fiscale, nu suntem în prezența unor creanțe fiscale, iar pe de altă parte nici nu este expres prevăzut de lege ca act asimilat deciziei de impunere. De asemenea, se reține faptul că actele administrative fiscale care intră în competența Direcției generale de soluționare a contestațiilor sunt stabilite în mod expres prin art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, așa cum am arătat, decizia de reverificare neîncadrându-se în nici una din respectivele categorii, astfel încât devin incidente prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“ Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Astfel, având în vedere că decizia de reverificare îmbracă caracterul unui act administrativ și nu face parte din categoria actelor administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru care este competentă Direcția generală de soluționare a contestațiilor precum și faptul că prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili societatea contestă măsura reverificării taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunii de destufizare, pentru perioada C, iar aceasta măsură a fost dispusă prin referatul de reverificare înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de Inspectie Fiscală Direcția nr. X sub nr. X, urmează a se disjunge cauza, contestația formulată împotriva acestei măsuri dispusă prin referatul de reverificare mai sus amintit, urmând a fi transmisă organelor fiscale emitente ale acestui referat de reverificare care îmbracă caracterul unei decizii de reverificare, în vederea soluționării potrivit art.209 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

De altfel și art.7 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, precizează că:

„Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhice superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.”

b) În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X privind TVA de plată în sumă de X lei și

accesoriile aferente în sumă de X lei, cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. X organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit obligații fiscale pentru o perioadă deja verificată, respectiv TVA în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei ca urmare a reverificării taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunii de destufizare, pentru perioada X, dispusă prin referatul de reverificare înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de Inspecție Fiscală –Direcția nr. X sub nr. X.

In drept, art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„ART. 214

„ Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

[...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți[...]”

Se retine că societatea contestă reverificarea efectuată de organele de inspecție fiscală dispusă prin referatul de reverificare înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de Inspecție Fiscală –Direcția nr. X sub nr. X care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, și care îmbracă caracterul unei decizii de reverificare precum și motivele reverificării care sunt prezentate în acest referat de reverificare anexă a acesteia și care a stat la baza emiterii ei. Ținând cont că pentru această cauză competența de soluționare a contestației formulate împotriva referatului de reverificare nu aparține Direcției generale de soluționare a contestațiilor ci organelor fiscale emitente, pentru considerentele arătate la pct.A a) din prezenta decizie, iar între ele există o relație de cauzalitate, Decizia de impunere nr. X fiind emisă pentru acest capăt de cerere ca urmare a referatului de reverificare, o eventuală desființare a acestui referat de reverificare având consecințe asupra obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere contestată, până la soluționarea cu caracter definitiv a contestației împotriva referatului de

reverificare se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală contestată de **X lei**, reprezentând TVA de plată pentru perioada în sumă de **X lei si accesoriile aferente in suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

B.Referitor la excepția de fond ridicată de societate privind prescripția:

a) Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- **X lei - vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada X**
- **X lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada X**
- **X lei -penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada X**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale reprezentând vărsămintele de la persoane juridice, pentru persoane cu handicap neîncadrate și accesoriile aferente în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care contestația invocă faptul că obligația fiscală stabilită în sarcina societății conține „sume prescrise” .

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. X încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili s-a efectuat verificarea sumelor privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap datorate potrivit art.43 din OUG nr.102/1999, aprobată și modificată de Legea nr.519/2002, pentru perioada X.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. X, prin decizia de impunere nr. X contestată, au fost stabilite în sarcina SC X SRL vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei .

Prin contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de termenul de prescripție prevăzut legal iar obligația

fiscală stabilită în sarcina societății prin decizia de impunere nr. X “conține sume prescrise”.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv adresa nr. X a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili rezultă că în ceea ce privește prescripția dreptului de stabili obligații fiscale organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.98 alin.(1) și alin.(2), art.91 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, art. 231 “Dispoziții privind termenele” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată precizează:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Aceste dispoziții legale sunt dispoziții cu caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Având în vedere prevederile legale menționate, norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de X este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care la art. 21 precizează:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale caror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.

Potrivit Ordinului Secretariatului de Stat pentru Persoanele cu Handicap nr.132 din 4 septembrie 2000 privind depunerea declarației lunare de către persoanele juridice cu privire la plata obligațiilor față de bugetul

Fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, precizează următoarele:

“ART. 1

Persoanele juridice care, potrivit art. 53 alin. (1) lit a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare, au obligația de plată către bugetul Fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap declară lunar fondul de salarii, precum și contribuția datorată, potrivit modelului declarației prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 2

Declarația lunară se depune la inspectoratul de stat teritorial pentru persoanele cu handicap în a cărei rază teritorială se află sediul persoanelor juridice prevăzute la art. 1, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuția”.

Prin urmare, potrivit prevederilor art. 21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare coroborat cu prevederile Ordinului Secretariatului de Stat pentru Persoanele cu Handicap nr. 132 din 4 septembrie 2000 privind depunerea declarației lunare de către persoanele juridice cu privire la plata obligațiilor față de bugetul Fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale cu titlu de vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate pentru perioada verificată este de 5 ani **de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.**

Având în vedere că termenul de depunere a declarației privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat care cuprinde și vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform art. 43 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 este data **de 25 a lunii următoare perioadei de raportare**, termenul de prescripție pentru vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate corespunzătoare lunii ianuarie 2003 începe să curgă de la **26 februarie 2003 și se sfârșește** în 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declarației, conform art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, **dacă nu intervin cauze de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.**

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare la acea dată, se reține faptul că în aplicarea art.231 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost

emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează :
*“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.***

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. X se reține că înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de înterupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, X rezultă ca înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii înteruperii și /sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada X cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada X.

Cu privire la înteruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizează că:

“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se înterup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru înteruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, *“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :*

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art.92 se precizează:

ART. 92

Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la [art. 91](#) se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Se reține că la calcularea termenului de prescripție organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.91 alin (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia “Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel” și nu prevederile Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, care reprezintă norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de X .

Mai mult, în condițiile în care termenul de prescripție pentru vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate corespunzătoare lunii ianuarie 2003 începe să curgă de la **26 februarie 2003**, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice conform dispozițiilor legale incidente pe perioada supusă verificării termenul de prescripție și dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare a acestuia.

Din analiza dosarului cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție conform “normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”, respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele reținute și având în vedere Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare raportat la momentul când se sfârșește termenul de prescripție de 5 ani, calculat potrivit Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal pentru obligațiile pentru care termenul de prescripție a început să curgă sub imperiul acestei legi, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra bazei de impozitare pentru impozitul stabilit de organul de inspecție fiscală cu titlu de vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate pentru perioada ianuarie –februarie 2003. Pentru acest fapt, în conformitate cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desființa Decizia de impunere nr. X emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili -Activitatea de inspecție fiscală pentru **suma totală de X lei** reprezentând vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate și accesorii aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie și Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X, publicată în Monitorul Oficial al României nr. X din X.

b)Referitor la suma totală de X lei reprezentând: vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de X lei, majorările de întârziere aferente în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei --Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care contestatoarea nu își motivează contestația pe temei de drept.

In fapt, potrivit pct.B a) din prezenta decizie suma de X lei stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin Decizia de impunere nr. X, pentru

perioada X, reprezentând **vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de X lei, majorările de întârziere aferente în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei** reprezintă obligații fiscale care nu sunt prescise.

Așa cum rezultă din pct.6 al raportului de inspecție fiscală intitulat „Sume datorate potrivit prevederilor art.43 din OUG nr.102/1999 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările ulterioare” societatea nu a constituit, declarat și virat pentru perioada X sumele datorate conform art.43 din Legea nr.519/2002 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

Din suma totală contestată de X lei, pentru diferența de X lei reprezentând **vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în suma de X lei, majorările de întârziere aferente în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei** contestatoarea nu își motivează contestația “în fapt și în drept” .

In drept, art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;” **organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege săa conteste această sumă.**

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste **vărsămintele de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de X lei**, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nemotivată.

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente debitului în sumă de X lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate**, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitului în sumă de X lei reprezentând **vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate** este

o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de **X lei** reprezentând **vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate** iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere aferente în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei.**

c) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă pentru plățile la extern efectuate în perioada X către persoane juridice nerezidente, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri în condițiile în care la momentul soluționării contestației societatea nu a prezentat certificate de rezidență ale beneficiarilor de venituri din acest stat din care să rezulte rezidența respectivelor persoane juridice pe perioada în care s-au realizat veniturile.

In fapt, în perioada X SC X SRL a efectuat plăți la extern către persoane juridice nerezidente din Germania, Anglia, Franța și Austria, reprezentând *dobânzi aferente contractelor de leasing extern*, pentru care nu a calculat, înregistrat, declarat și achitat impozit pe venituri persoane juridice nerezidente.

Prin contestație societatea susține, în ceea ce privește furnizorul X, că sumele luate în calcul de către organele de inspecție fiscală pentru stabilirea impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente *“a fost stabilită eronat în ceea ce privește cota de impunere (15% și 16%)”* față de cea stabilită la art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri nr.26/1976 încheiată cu Marea Britanie.

In drept, art.12 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente:

“ (1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art.118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare de la data de X care prevede:

"Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.[...]"

Potrivit acestor prevederi legale, pentru ca SC X SRL să beneficieze de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Marea Britanie, beneficiarul venitului, respectiv X avea obligația de a prezenta certificatul de rezidență fiscală prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de *certificatul de rezidență fiscală*, iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit probează rezidența fiscală a persoanelor juridice.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. X privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. X pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, pct.2:

"In baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident în România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscal menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile."

Din analiza textului legal menționat mai sus, rezultă că Decizia nr. X a Comisiei fiscale centrale a fost emisă în baza convențiilor de evitare a dublei impuneri coroborate cu legislația internă în materie, respectiv

prevederile Ordonanței Guvernului nr.83/1998 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere faptul că decizia Comisiei fiscale centrale fiind dată în explicitarea unui text de lege, **face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată, neavând caracter de sine stătător se aplică de la data intrării în vigoare a legii fără a se presupune că are caracter retroactiv.**

În acest sens sunt dispozițiile art.10 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, care precizează:

„(1) Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Marea Britanie, **persoana juridică nerezidentă, X**, beneficiara dobânzilor aferente contractelor de leasing extern aveau obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală care să ateste că sunt persoane rezidente în Marea Britanie, **pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, respectiv pentru perioada X.**

Prin adresa nr. X, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili precizează că **„întrucât societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale ale nerezidenților, în timpul controlului au fost aplicate corect cotele de impunere prevăzute de art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.”**

Cu adresa nr. X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății contestatoare să depună în susținerea cauzei certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile competente pentru beneficiarii venitului .

Societatea a înaintat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr. X înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X o documentație care deși cuprinde 1410 file nu conține certificatele de rezidență fiscale solicitate de organul de soluționare a contestației. Mai mult, nici societatea nu menționează în adresă că ar fi anexat aceste certificate de rezidență.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că societatea nu a depus în susținerea cauzei certificatele de rezidență fiscală rezultă că societății nu îi pot fi aplicabile prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Marea Britanie, și nici ale Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Austria, Franța și Germania .

În ceea ce privește argumentul societății că *obligația fiscală stabilită în sarcina societății conține „sume prescrise”*, acesta nu a putut fi reținut în soluționarea cauzei pentru următoarele considerente :

Potrivit art.4 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente: “ *Plătitorii de venituri prevăzuți la art.2 alin. (1) sunt obligați ca, în momentul când efectuează plata venitului la extern, să prezinte organelor bancare documentul prin care se dispune vărsarea la bugetul de stat a impozitului datorat sau o declarație pe propria răspundere a persoanei autorizate care a semnat documentul de plată a venitului la extern, atunci când venitul respectiv este exonerat de la impunere în România, potrivit legii.*”

De asemenea, potrivit art.6 din același act normativ:

“(1) **Sumele care se rețin potrivit art. 2 constituie impozit definitiv și se varsă la bugetul de stat în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii, conform prezentei ordonanțe**, avându-se în vedere cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat, cu excepția impozitului reținut potrivit art. 2 alin. (1) lit. g), care se varsă la bugetul de stat de către unitățile care acordă premii și câștiguri, în termen de 5 zile de la data acordării acestora.

(2) În cazul în care impozitul datorat nu s-a plătit la termen, se calculează majorări de întârziere potrivit dispozițiilor legale în materie.

(3) Nereșinerea la sursă a impozitului datorat conform dispozițiilor prezentei ordonanțe și/sau nevărsarea acestuia la bugetul de stat se sancționează cu o penalitate de 100% din impozitul ce trebuia reținut și/sau vărsat, care va avea regimul juridic și procedura aplicabile acestui impozit.”

iar potrivit art.10 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente:

“ *Termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului și a penalității reglementate de prezenta ordonanță este de 5 ani, socotiți de la data când trebuia efectuată plata impozitului sau a penalității, după caz.*”

Prin urmare, potrivit prevederilor art. 21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare coroborat cu prevederile art.4, art.6 și art.10 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat **ultimul termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației.**

Având în vedere prevederile legale menționate la punctul B a) din prezenta decizie, rezultă că termenul de prescripție pentru stabilirea

impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente se socotește de la data când trebuia efectuată **plata impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**.

Din documentele existente la dosarul cauzei, anexa nr.29 la raportul de inspecție fiscală nr. X intitulată "*Situație privind impozitul pe venituri persoane juridice nerezidente stabilit în timpul controlului și calculul accesoriilor aferente*", se reține că în perioada X societatea a efectuat plăți reprezentând contravaloare dobânzi aferente contractelor de leasing extern iar prima plată a fost efectuată de către SC X SRL către prestatorul de servicii extern X în baza contractului nr. X la data de X.

Prin urmare, obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente au fost calculate de organele de inspecție fiscală începând cu data de X.

În consecință, **termenul de prescripție începe să curgă** începând **cu data de X** și **se sfârșește** în 5 ani de la data expirării termenului *când trebuia efectuată plata impozitului sau a penalității*, conform art.10 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 coroborat cu art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv la data de X, dacă nu intervin cauze de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că **inspecția fiscală a început la data de X, iar termenul de prescripție pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente începe să curgă de la data de X**.

De asemenea, potrivit art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data începerii inspecției fiscale, respectiv X și data emiterii deciziei de impunere nr.377, respectiv X, termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente se suspendă pe perioada X.

Având în vedere cele precizate, se reține că la momentul începerii inspecției fiscale nu se împlinise termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, fapt pentru care nu a putut fi reținut argumentul societății că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de termenul de prescripție prevăzut legal și că obligația fiscală stabilită în sarcina societății prin decizia de impunere nr. X "*conține sume prescrise*".

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de X **lei**, prin aplicarea cotelor de impozitare

prevăzute în legislația fiscală română, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația formulată de **SC X** va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la accesoriile aferente debitului în sumă de X lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, **respectiv majorările de întârziere în sumă de X lei, penalitățile de întârziere în sumă de X lei precum și penalitățile de stopaj la sursă în sumă de X lei** se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de X lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform **principiului de drept „accessorium sequitur principale”**.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere în sumă de X lei, penalitățile de întârziere în sumă de X lei precum și penalitățile de stopaj la sursă în sumă de X lei** aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente, motiv pentru care și pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată.

C. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei:

a) **Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu TVA aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei** - Cauza supusă soluționării este dacă *Agencia Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură înregistrate de societate în contul 635” Cheltuieli cu alte impozite și taxe” în condițiile în care din instrumentarea speței și probele suplimentare depuse de societatea contestatoare în susținerea cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate stările de fapt relevante în stabilirea impozitului pe profit datorat.*

In fapt, în perioada X societatea a înregistrat în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite și taxe”, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură astfel: în anul X suma de X lei, în anul X suma de X lei și în anul X suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume sunt cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit *căroră sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă.*

Prin contestație, societatea prezintă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, menționând că suma înregistrată de societate în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” este constituită pe de o parte din cheltuieli cu TVA colectată aferentă produselor agricole acordate salariaților iar pe de altă parte din cheltuieli cu TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

In drept, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de X 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.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.d) din același act normativ se precizează:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

d) *cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;*[...]

Prin urmare, legiuitorul a prevăzut în mod expres cheltuielile pentru care nu se acordă drept de deducere, încadrând în această categorie și cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură **dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr. X rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au constatat că *“societatea nu a cuprins la cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură în sumă de, înregistrate în contabilitate în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite și taxe” , încălcând prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21, alin.(4) lit.d),[...].”*

Se reține faptul că prin contestație societatea susține că suma evidențiată în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite si taxe” este constituită din :

- suma de X lei înregistrată de societate în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite si taxe” în anul X compusă din :

- suma de X lei reprezentând TVA colectată aferentă produselor agricole (grâu X lei și porumb X lei) oferite salariaților conform Contractului colectiv de muncă și suportat de societate.
- suma de X lei reprezentând TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

-suma de X lei înregistrată de societate în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite și taxe” în anul X compusă din :

- suma de X lei reprezentând TVA colectată aferentă produselor agricole (grâu) oferite salariaților potrivit contractului colectiv de munca și suportat de societate
- suma de X lei reprezentând TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

-suma de X lei reprezentând TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA.

De asemenea, prin contestație societatea precizează că *“în cazul acestor societăți comerciale neplătitoare de TVA, a pus la dispoziție, contra cost, pentru buna desfășurare a activității diverse materiale (piese de schimb, anvelope, motorină).*

În urma încheierii devizelor de lucrări cu acești furnizori de servicii, societatea a diminuat valoarea serviciilor de plată, cu valoarea materialelor plus TVA.

Valoarea acestor materiale, neputând fi facturată de către X, a fost suportată pe costuri –respectiv :c/v materialelor pe contul de cheltuieli material și c/v TVA colectat pe contul 635.”

Având în vedere susținerile contestatoarei cu privire la natura cheltuielilor cuprinse în contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite și taxe”, cu adresa nr. X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății ștate de salarii, borderouri de predare către salariați a produselor considerate avantaje în natură, contracte colective de muncă și contracte de prestări de servicii încheiate cu furnizorii de servicii, neplătitori de TVA.

Societatea a depus în susținerea cauzei ștate de salarii întocmite de societate pentru lunile august X, noiembrie X și august X, tabele nominale cu salariații cărora li s-au acordat produse în natură pentru anii X și X, extrase ale contractelor colective de munca pe anul X, X și X, precum și contracte de prestări de servicii încheiate cu societăți neplătitoare de TVA.

Din analiza documentelor depuse în susținerea cauzei de societate, respectiv contractul colectiv de muncă pe anul X, înregistrat la Direcția de

muncă, solidaritate socială și familie jud. N.... sub nr. X și contractul colectiv de munca anul X, la capitolul IV "Salarizare și alte drepturi", art.39 se reține că **"La angajatorii producători de produse agricole, o parte din salariu se poate plăti în natură. Cuantumul plății în natură stabilit prin negocieri cu angajatorii, nu poate depăși 25 % din salariu cu respectarea prevederilor Codului fiscal privind reținerea impozitului."**

De asemenea, din analiza tabelelor nominale cu salariații cărora li s-au acordat produse în natură pentru anii X și X rezultă că societatea a acordat salariaților produse în natura reprezentând grâu și porumb iar din analiza statelor de salarii întocmite de societate pentru lunile august X, noiembrie X rezultă că societatea a făcut rețineri pe stat la rubrica "a. sume".

Totodată, se reține că societatea a depus în susținerea cauzei contracte de prestări de servicii încheiate cu societățile furnizoare de servicii, neplătitoare de TVA.

Întrucât din documentele depuse de contestatoare nu se poate stabili cu exactitate cuantumul cheltuielilor cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, cuantumul produselor acordate salariaților pe total unitate și pentru care s-a efectuat reținerea la sursă conform prevederilor legale, **modalitatea de înregistrare în evidența contabilă** a "TVA colectată de la diverși furnizori neplătitori de TVA" **și cuantumul acestei taxe**, menționată în contestație, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat prin raportul de inspecție fiscală nr.X, care a stat la bază emiterii Deciziei de impunere nr. X deductibilitatea acestor cheltuieli având în vedere contractele colective de munca, ștatele de salarii, și nu au efectuat o analiză a naturii cheltuielilor cuprinse în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", în lipsa unor documente de evidență contabilă, respectiv balanțe de verificare, centralizator ștate de salarii pe total unitate, fișa contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra situației de fapt, respectiv asupra naturii cheltuielilor evidențiate în acest cont, cuantumul acestora și implicit a deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil aferent anilor X, X și X.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr. X, anexele la acesta, probele noi depuse de contestatoare în susținerea cauzei, nu se poate stabili situația de fapt, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: **" Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"** coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. X care prevede:"**Decizia de**

desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere nr. X emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au efectuat inspecția fiscală să reanalizeze situația de fapt cu privire la deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate de societate în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” reprezentând cheltuieli cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură și cheltuieli cu TVA colectată de la diverși furnizori de servicii, neplătitori de TVA și să stabilească corect baza de calcul pentru impozitul pe profit conform prevederilor legale în vigoare și pentru aceeași perioadă.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de societate precum și prevederile art.94 alin.(2) pct.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu alocația de hrana și grâul acordat salariaților înregistrate în contul X „Alte cheltuieli privind protecția socială” în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei– Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu alocația de hrană și grâul acordat salariaților, înregistrate de societate în contul X „Alte cheltuieli privind protecția socială” în condițiile în care din dosarul cauzei rezultă că societatea are angajat personal navigant iar regimul alocației de hrană acordată personalului navigant este reglementat prin prevederile art.71 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval.

In fapt, în anii fiscali X și X societatea a înregistrat la punctul de lucru Brăila în contul 6458.02 “Alte cheltuieli privind protecția socială” sume reprezentând “alocații hrana” și “grâu” acordat salariaților . Astfel, în anul X

societatea a înregistrat în contul 6458.02 "Alte cheltuieli privind protecția socială" alocații de hrană în sumă de X lei și "grâu" în sumă de X lei, în anul X a înregistrat în același cont alocații de hrană în sumă de X lei și "grâu" în sumă de X lei iar în anul X a înregistrat alocații de hrană în sumă de X lei, sume care includ TVA colectată aferentă acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă pe perioada supusă verificării, întrucât aceste cheltuieli reprezintă în fapt cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu au au fost impozitate la angajat.

Prin contestație societatea precizează că alocațiile de hrană au fost stabilite prin HG nr.217/2005 pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr.185/1994 privind acordarea alocației de hrană zilnice pentru personalul navigant și auxiliar îmbarcat pe nave ca supliment nutritiv și nu pot fi asimilate drepturilor salariale sau asimilate acestora.

În ceea ce privește contravaloarea grâului înregistrată în contul 6458.02 "Alte cheltuieli privind protecția socială", societatea susține că aceasta a fost considerată venit și impozitat la sursa de către societate.

In drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de X:

"(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."

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și **cele stabilite prin acte normative în vigoare**.

Regimul alocației de hrană acordată personalului navigant este reglementat prin prevederile art.71 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată, potrivit căruia :

"(1) Pe perioada în care se afla îmbarcat, personalul care formează echipajul navei are dreptul la cazare și la hrană gratuită pe navă sau la alocație de hrană zilnică, care se acordă în cuantum și în condițiile stabilite prin contractul colectiv de muncă și/sau prin contractul individual de îmbarcare, pentru societățile comerciale, ori prin hotărâre a Guvernului, pentru instituțiile publice sau regiile autonome. Cheltuielile pentru hrană sau alocația zilnică de hrană se suportă de angajator din cheltuielile de exploatare, sunt deductibile fiscal și nu se includ în veniturile salariale supuse impozitării "

La art.2 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată, se prevede: "Prevederile prezentei ordonanțe se aplică activităților de transport naval, activităților conexe și activităților auxiliare acestora, care se desfășoară în apele naționale navigabile și în porturile românești, navelor care arborează pavilionul român, navelor care arborează

pavilion străin și navighează în apele naționale navigabile ale României, precum și personalului navigant român.”

Potrivit acestor prevederi legale, pe perioada în care se află îmbarcat personalul salariat în cadrul unei societăți comerciale, care formează echipajul navei are dreptul la hrană gratuită sau la alocație de hrană zilnică **„în cuantumul și în condițiile stabilite prin contractul colectiv de muncă sau contractul individual de îmbarcare.”** În cazul personalului salariat în cadrul unei instituții publice sau regii autonome, alocația de hrană zilnică se acordă în cuantumul și în condițiile stabilite prin hotărâre de guvern, în speță prin Hotărârea Guvernului nr.217/2005. Aceste cheltuieli se suportă de angajator din cheltuielile de exploatare și nu se includ în veniturile salariale.

Așadar, legiuitorul limitează nivelul alocației de hrană acordată **personalului navigant** la cel stabilit prin contractul colectiv de muncă, numai în aceste condiții, alocațiile de hrană acordate fiind deductibile fiscal.

Se reține faptul că în perioada X societatea a înregistrat în contul 6458.02 “Alte cheltuieli privind protecția socială” sume reprezentând “alocații de hrană” și contravaloarea grâului acordat salariaților, considerând că aceste cheltuieli se încadrează în categoria acțiunilor sociale.

Cheltuielile sociale sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil *în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat.*

Potrivit art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. **Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de***

familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

În raport de prevederile legale menționate mai sus se reține că “alocațiile de hrană” și contravaloarea grâului acordat salariaților nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, societatea înregistrând în mod eronat cheltuielile cu alocațiile de hrană în contul 6458.02 “Alte cheltuieli privind protecția socială”.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv contractul colectiv de muncă pe anul X, înregistrat la Direcția de muncă, solidaritate socială și familie jud.Neamț sub nr. X, la capitolul IV “Salarizare si alte drepturi”, art.39 se precizează:

“Salariul cuprinde salariul de baza, adaosurile și sporurile la salariul de bază.[...]”

De asemenea, potrivit art.41 din contractul colectiv de muncă :

“Sporurile ce se acordă în condițiile prezentului contract sunt:[...]”

d) alocații hrană marinari, conform prevederilor legale- X lei/zi.”

Prin contractul colectiv de muncă pe anii X s-a prevăzut:

“Sporurile ce se acordă în condițiile prezentului contract sunt:[...]”

d) alocații hrana marinara, conform prevederilor legale-67.000 lei/zi.”

iar prin contractul colectiv de muncă pe anul 2007, la art.39 se precizează:

“Salariul de bază este format din salariul de bază care este majoritar și evidențiat în anexa 6 precum și alte sporuri ce se acordă procentual față de salariul de bază.

Art.40 Sporurile ce se acorda în condițiile prezentului contract sunt:[...]

d) alocații hrană marinari, conform prevederilor legale-74 lei/zi.”

Prin urmare, conform prevederilor contractelor colective de muncă, “alocațiile de hrană” și grâul acordat salariatilor reprezintă **elemente de natura salarială.**

De asemenea, potrivit prevederilor art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 55. - (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:

j) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor. “

Potrivit art.21 alin.(4) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, fapt pentru care sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.4 lit.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Potrivit ștatelor de salarii prezentate de societate în susținerea cauzei rezultă că societatea are angajat personal navigant la sector NAVE.

De asemenea, potrivit actului constitutiv al societății, activitatea principală a acesteia constă în „cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase și ca activitate secundară „transporturi maritime și costiere de pasageri”, „transporturi maritime și costiere de marfă”, „transporturi de pasageri pe căi navigabile interioare ”, „transportul de marfă pe căi navigabile interioare” iar potrivit contractelor colective de muncă depuse la dosarul cauzei, societatea acordă „alocație hrană marinari, conform prevederilor legale” în cuantum de X lei/zi în anul X, X lei/zi în anul X și X lei/zi în anul X.

Or, din dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală la analiza caracterului deductibil al cheltuielilor cu alocațiile de hrană acordată salariaților nu au verificat pe perioada în care se afla îmbarcat personalul salariat dacă la acordarea alocației de hrană către personalul navigant au fost respectate prevederile art.71 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată.

Potrivit prevederilor legale, mai sus menționate, pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza contractele colective de muncă, actele și documentele care au legătura cu cheltuielile cu alocația de hrană personalului navigant, precum și nivelul alocației de hrană acordate față de cele stabilite prin contractul colectiv de muncă.

Totodată, organele de soluționare nu se pot pronunța nici asupra caracterului deductibil al cheltuielilor cu grâul acordat salariaților, întrucât

organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză a acestor cheltuieli, respectiv nu rezultă dacă aceste cheltuieli au fost efectuate și acordate salariaților conform contractelor colective de muncă. Mai mult, întrucât la dosarul cauzei nu se regăsesc ștate de plată pe anul 2006, centralizatoarele pe unitate ale acestor ștate de salarii, fișe ale conturilor de salarii, organele de soluționare nu se pot pronunța nici dacă acestea au fost impozitate la angajat.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, anexele la acesta, probele noi depuse de contestatoare în susținerea cauzei, nu se poate stabili situația de fapt, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desființa Decizia de impunere nr. X emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru **suma de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei** , urmând că organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au efectuat inspecția fiscală să reanalizeze situația de fapt și să stabilească corect baza de calcul pentru impozitul pe profit conform prevederilor legale în vigoare și pentru aceeași perioadă.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și celelalte argumente invocate de societate.

2)Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă totală de X lei:

a) Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli cu mesele servite prestatorilor, salariații fermelor și mesele acordate în mod gratuit salariaților din Insula Mare a Brăilei în timpul campaniei agricole –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând mese servite de prestatori și de salariați, respectiv mese gratuite oferite mecanizatorilor din Insula Mare a Brăilei în timpul campaniei agricole în condițiile în care

societatea nu justifică că aceste cheltuieli au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, societatea a înregistrat la punctul de lucru B... cheltuieli reprezentând mesele servite de prestatori și salariații fermelor inclusiv TVA colectată aferentă acestora, în contul 6458.02 „Alte cheltuieli privind protecția socială” astfel: în anul X suma de X lei, în anul 2006 suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost recuperate de la prestatori și salariați și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de X.

De asemenea, în anul X societatea a considerat ca fiind cheltuieli cu acțiunile sociale contravaloarea meselor gratuite acordate mecanizatorilor din Insula Mare a Brăilei în sumă de X lei, sume care includ și TVA colectată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nefiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de X:

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând mesele servite de prestatori și salariații fermelor, inclusiv TVA colectată aferentă acestora, care nu au fost recuperate de la aceștia.

Se reține faptul că deși societatea contestă integral suma de X lei (pentru anul X) și suma de X lei (pentru anul X), reprezentând cheltuielile cu mesele servite de prestatori și salariații fermelor inclusiv TVA colectată aferentă acestora, înregistrate de societate în exercițiile fiscale X și X, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil, SC X SRL nu aduce argumente de fapt și de drept pentru cheltuielile cu mesele servite de salariații societății.

Prin contestație societatea precizează doar ca mesele servite de prestatori au fost recuperate în baza deconturilor iar suma de X lei pentru

anul X și respectiv suma de X lei pentru anul X au fost corect înregistrate în contabilitate în contul 6458.02 „Alte cheltuieli privind protecția socială.”

Deși societatea susține că mesele servite prestatorilor au fost recuperate pe baza de deconturi, aceasta nu face dovada cu documente că **serviciile respective au fost efectiv prestate și recuperate**, deși prin adresa nr. X Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății să depună în susținerea cauzei documente relevante în susținerea celor afirmate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia sumele reprezentând mesele servite de prestatori au fost corect înregistrate în contabilitate în contul 6458.02 „Alte cheltuieli privind protecția socială”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că aceste cheltuieli nu se includ în categoria cheltuielilor sociale nominalizate expres la art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. **Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;***

Având în vedere cele precizate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal cheltuielile cu mese servite de prestatori și de salariați în sumă de X lei pentru anul X și respectiv în sumă de X lei pentru anul X.

În ceea ce privește dreptul de deducere pentru cheltuielile reprezentând” *contravaloarea meselor gratuite acordate mecanizatorilor din I.... î in suma de X lei, sume care includ și TVA colectată*” se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, pentru a fi aferente unor venituri impozabile cheltuielile cu mesele oferite în mod gratuit mecanizatorilor din I.... în timpul campaniei agricole, societatea trebuia să demonstreze că aceste cheltuieli sunt cuprinse în costul de producție aferent campaniei agricole, așa cum s-a prevăzut prin contractul colectiv de muncă de anul X, anexat la dosarul cauzei în extras, prin care s-a prevăzut că *„pe timpul campaniei de recoltare a cerealelor păioase, a florii –soarelui, a porumbului, prin grija societății se va acorda o masă caldă la prânz, gratuită, salariaților angrenați în această campanie, care va fi suportată din costurile de producție ale societății. Valoarea meselor de care vor beneficia gratuit salariații se va impozita conform Codului fiscal.”*

Întrucât societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte că aceste cheltuieli au fost cuprinse în costul de producție, deși acestea au fost solicitate societății cu adresa nr. X, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de X.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile în sumă totală de X lei.

b) Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli cu „diurnele” -Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil sumele înregistrate de societate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” cu titlu de “diurne” în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente ca aceste sume reprezintă cheltuieli cu indemnizația de delegare deplasare a salariaților la fermeleX, X și X și nu justifică că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

În fapt, în perioada X societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” sumele plătite angajaților sub denumirea “diurnă” astfel: suma de X lei în anul X, suma de X lei în anul X și suma de X lei în anul X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite angajaților sub denumirea “diurnă” nu se încadrează în această categorie ci reprezintă alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora care nu sunt impozitate la angajat și sunt cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2005 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.”

Potrivit art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de societate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” sub denumirea de „diurnă” nu se încadrează în această categorie așa cum au fost definite și la art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:[...]

g)sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale sumele acordate salariaților de către o societate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate nu intră sub incidența prevederilor titlului III privind impozitul pe venit ci sub incidența prevederilor titlului II privind impozitul pe profit, care la art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006, precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

respectiv prevederile art.21 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, care prevede:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]”

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Se reține că pe perioada X actul normativ care reglementează modul de acordare a indemnizației pe perioada delegării –detașării este Hotărârea Guvernului nr.543 din 24 iulie 1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului.

Prin acest act normativ s-a prevăzut:

„45. Salariații trimiși în delegare sau detașare sunt obligați să obțină pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și plecării. „

Începând cu data de X au intrat în vigoare prevederile Hotărârii Guvernului nr.1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, care la art.46 precizează:

“Persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să obțină pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și a plecării.”

Evidențierea în contabilitate a cheltuielilor cu indemnizația de deplasare se efectuează potrivit Nomenclatorului privind modelele registrelor și formularelor tipizate, comune pe economie, pentru activitatea financiar contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.1850/2004, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2005, emise în temeiul Legii

contabilității nr.82/1991, republicată, în baza ordinului de deplasare Cod 14-5-4).

Potrivit Nomenclatorului privind modelele registrelor și formularelor tipizate, ORDINUL DE DEPLASARE (delegație) :

“ 1. Servește ca:

- **dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;**
- **document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;**
- **document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

3. Circulă:

- la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;
- la persoana care efectuează deplasarea;
- la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate;
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilind diferența de primit sau de restituit, avându-se în vedere eventualele penalizări și semnând pentru verificare.

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4 sau cod 14-4-4/a, după caz).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de dispoziție de încasare (cod 14-4-4 sau cod 14-4-4/a, după caz);

- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;
- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- **denumirea unității;**
- **denumirea și numărul formularului;**
- **numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;**
- **data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;**

- **ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;**
- **cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;**
- **numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;**
- **semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans.”**

Societatea nu justifică cu documente, respectiv ordine de deplasare sau delegare cu viza și ștampila conducătorului unității, indicând data și ora sosirii și plecării, din care să rezulte deplasarea în interesul serviciului a personalului salariat, că sumele înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” pentru a putea fi încadrate în această categorie de cheltuieli înregistrate de societate sub denumirea de „diurne” deși prin adresa nr. X Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății să depună în susținerea cauzei orice document relevant în soluționarea contestației.

Prin urmare, atâta timp cât societatea nu justifică că **sumele plătite salariaților** în perioada X înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” reprezintă „diurne”, acestea au caracterul de **alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, cu privire la care organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt impozitate la angajat.**

Față de cele precizate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate de societate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” cu titlu de „diurne”, motiv pentru care pentru urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent.

c)Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de către SC X SA - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă cheltuielile cu serviciile prestate de SC X SA sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii.

În fapt, în cursul anului X societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de X lei înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” în baza facturilor fiscale nr.X, nr.Y și nr.Z emise de SC X SA pentru servicii reprezentând închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu prestările de servicii aferente facturilor emise de SC X SA deoarece societatea nu a prezentat contracte și nu a demonstrat necesitatea prestării acestor servicii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte; “

coroborat cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

“48.Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuind să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli

cu prestări de servicii în sumă totală de X lei înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor fiscale nr. X nr. X și nr. X emise de SC X SA .

Având în vedere faptul că prin contestație societatea precizează că pentru serviciile prestate de către SC SA există *“contract de prestări de service cu toate elementele prevăzute de legislația în vigoare”*, cu adresa nr...../06.03.2009, anexată la dosarul cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat SC X SRL să prezinte în susținerea cauzei contractul de prestări de servicii încheiat cu societatea prestatoare mai sus menționată, facturile fiscale emise în baza acestui contract precum și orice alte documente relevante în soluționarea contestației.

Cu adresa nr. X înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X societatea a depus contractul de prestări de servicii încheiat cu SC X SA și facturile fiscale nr. X nr. X și nr. X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Între SC X SA din localitatea X, în calitate de *prestator* și SC X SRL în calitate de *beneficiar* a fost încheiat contractul de prestări de servicii nr. X având ca obiect *“efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului de servicii hoteliere și restaurant la cererea beneficiarului”* iar potrivit pct.3 din contract *“valoarea estimativă a serviciilor prestate este de X lei inclusiv TVA.”*

SC X SA a emis către SC X SRL factura fiscală nr. X reprezentând *“c/v inchiriere spațiu restaurant X”*, factura fiscală nr. X reprezentând *“c/v servicii hoteliere”* și factura fiscală nr. X reprezentând *“servicii masă”*.

Or, din analiza facturilor fiscale emise de SC X SA nu rezultă că acestea ar fi fost emise în baza contractului de prestări de servicii nr. X, neputând fi stabilită legătura de cauzalitate între serviciile facturate și contractul mai sus menționat.

Simpla prezentare a contractului de prestări de servicii și a facturilor emise în baza acestuia nu este suficientă pentru a justifica deducerea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de SC X SA, societatea trebuind să justifice prestarea de servicii cu documente care să conțină elementele precizate expres de legiuitor prin pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza contractului nr. X nu rezultă ***termenele de execuție și tarifele percepute pentru serviciile prestate și nici pentru ce prestări de servicii urmau a fi percepute aceste tarife.***

Mai mult, societatea nu face dovada cu documente a prestării efective a serviciilor și scopul pentru care au fost efectuate serviciile hoteliere, de masă și închiriere a restaurantului X, respectiv dacă aceste servicii au fost prestate în vederea obținerii de venituri impozabile .

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de X lei înscrise în cele trei facturi fiscale emise de SC X SA , fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația formulată de societate va fi respinsă ca neîntemeiată.

d) Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli privind chirie mașină balotat paie și chirie uscător –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă cheltuielile cu chiria pentru utilizarea mașinii de balotat și uscătorului tip GDT, aferente anilor X sunt deductibile fiscal în anul 2007 când au fost înregistrate facturile nr.X și nr.X, în condițiile în care pe perioada X societatea a mai fost verificată pe linia impozitului pe profit.

În fapt, în luna ianuarie X societatea a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli privind chiriile”, în baza facturilor nr.X și nr.X emise de SC X SRL X conform contractului de locațiune nr. X suma de X lei reprezentând contravaloare chirie mașina balotat paie pentru 60 de luni, respectiv anii X, precum și suma de X lei reprezentând contravaloare chirie uscător pentru o perioada de 60 de luni, respectiv anii X .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt integral deductibile pe perioada verificată X întrucât o parte sunt cheltuieli aferente exercițiilor financiare X, respectiv suma de X lei reprezentând contravaloare chirie mașina balotat paie și suma de X lei reprezentând contravaloare chirie uscător, ce au facut obiectul unor inspecții fiscale anterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal că sunt nedeductibile fiscal suma de X lei reprezentând contravaloare chirie mașină balotat paie și suma de X lei reprezentând contravaloare chirie uscător, aferentă anilor X, perioadă ce nu a facut obiectul inspecției fiscale pentru care s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. X și Decizia de impunere nr. X, contestate.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de X precizează:

“Art. 19. - (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..”

Potrivit acestor prevederi legale la calculul profitului impozabil se se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal.**

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“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.”

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. X pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, secțiunea a 6 –a *Principii contabile generale, pct.45:*

.45 “ Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr. X se reține faptul că **societatea a înregistrat în luna ianuarie X** în contul 612 “Cheltuieli privind chiriile”, în baza facturilor nr. X și nr. X emise de SC X SRL X în baza contractului de locațiune nr. X suma de X lei reprezentând **contravaloare chirie mașina balotat paie pentru 60 de luni, respectiv anii X**, precum și suma de X lei reprezentând **contravaloare chirie uscător pentru o perioadă de 60 de luni, respectiv anii X.**

Societatea a depus în susținerea cauzei contractul de locațiune nr. X și facturile fiscale nr. X și nr. X emise de SC X SRL X.

Din analiza contractului de locațiune nr. X rezultă că între SC X SRL din X în calitate de *locator* și SC X SRL în calitate de *locatar*, a fost încheiat contractul de locațiune nr. X având ca obiect „*darea în folosință locatarului, iar acesta se obligă să primească în folosință urmatoarele utilaje:*

-uscător tip GDT –L 190/7/1

-mașină de balotat seria 725051160, motor 3382”

Potrivit pct. II Durata contractului:

„Contractul se ince pe o perioada de 10 ani, începând cu data semnării contractului”.

La pct.III din contract se precizează:

„Chiria lunară este, pentru uscător de X lei/lună, iar pentru mașina de balotat -X lei/lună, la care se adaugă și TVA și se va plăti anticipat până în a treia zi a lunii în curs. Părțile convin că prețul chiriei stabilite la încheierea contractului să fie renegociată la intervalul de X luni, urmând ca această operațiune să se efectueze la finele fiecărui an, inclusiv pentru primul an de derulare a prezentului contract. De asemenea, părțile convin ca plata prețului să se efectueze și la perioade mai mari de 30 zile, respectiv 3-5 ani.”

Potrivit pct.IV „Drepturile și obligațiile părților” SC X SRL în calitate de **locatar** avea următoarele obligații:

„-se obligă să plătească chiria la termenul convenit;

-se obligă să plătească bunul închiriat în bună stare, ca un adevărat proprietar;

-se obligă să nu cedeze sau subînchirieze bunurile închiriate, total sau parțial;

-se obligă să răspundă de pagubele produse bunurilor închiriate din culpa sa;

-să suporte c/v cheltuielilor de folosință a bunurilor închiriate, precum și cheltuielile de conservare și de folosință a bunului închiriat;

-are dreptul de a face anumite îmbunătățiri cu acordul scris al Locatorului.”

Prin urmare, contractul de locațiune nr. X produce efecte de la data semnării contractului, respectiv data de X.

Începând cu această dată, pentru reflectarea corectă a patrimoniului în evidența contabilă, potrivit principiului independenței exercițiului, societatea avea obligația de a înregistra în contabilitate cheltuiala cu chiria, aferentă fiecărui an fiscal, calculată conform prevederilor contractuale, având în vedere ca efectul tranzacției se recunoaște atunci când se produce, respectiv la momentul utilizării de către societate în scopul activității proprii a mașinii de balotat și a uscătorului și nu la momentul plății, care se efectuează în baza facturilor fiscale nr.X și nr. Z emise de SC X SRL.

Având în vedere cele precizate precum și prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căruia la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, **dintr-un an fiscal**, se reține că societatea a înregistrat în mod eronat în cursul anului fiscal 2007 cheltuieli care nu sunt aferente exercițiului financiar 2007 ci sunt cheltuieli aferente exercițiilor financiare 2002-2004, perioada care pe linia impozitului pe profit a fost verificată prin raportul de inspecție fiscală nr. X.

Or, potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:” **(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă,**

contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării” și doar prin “excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

La pct.102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se prevede:“ **Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:**

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94](#) alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Față de prevederile legale citate mai sus și având în vedere situația de fapt rezultată din dosarul cauzei, respectiv faptul că prestările de servicii privind închirierea utilajelor în sumă de X lei și în sumă de X lei, sunt conform contractului de locațiune nr. X aferente anilor 2002-2004, perioada care nu face obiectul inspecției fiscale pentru care s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr.X iar perioada anterioară a mai fost verificată pe linia impozitului pe profit, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile fiscal în anul 2007 când au fost emise facturile fiscale nr. X și nr. X emise de SC X SRL X, pentru întreaga perioadă 2002-2006.

Se reține că facturile fiscale menționate mai sus, nu reprezintă elemente noi în baza cărora organele de inspecție puteau efectua reverificarea perioadei 2002-2004, pentru a analiza deductibilitatea/nedeductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care pe această perioadă a existat contractul de locațiune nr. X cu prevederi exprese cu privire la prestația lunară și valoarea acesteia.

Prin urmare, cheltuielile cu chiria pentru "darea în folosință" a mașinii de balotat în suma de X lei, respectiv a uscătorului în sumă de X lei sunt nedeductibile fiscal pe anul 2007.

Se reține de asemenea, ca potrivit pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004:” **Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv [...]**”, în cazul în care contribuabilul constată, după depunerea declarației anuale, că a omis ori a înregistrat eronat un element de venit sau de cheltuială acesta are posibilitatea să depună **declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv.**

Prin urmare, de la momentul primirii facturilor fiscale nr. nr. X și nr. X și înregistrării acestora în evidența contabilă, în luna ianuarie 2007, societatea avea posibilitatea de a-și ajusta profitul impozabil aferent anilor fiscali cu cheltuiala cu chiria aferentă anilor 2002-2006 și de a depune declarație rectificativă.

Or, se reține faptul că societatea nu a depus declarație rectificativă conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.600/2004, privind aprobarea modelului și conținutului formularului 710 "Declarație rectificativă", cod 14.13.01.00/r, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 397 din 4 mai 2004, cu modificările și completările ulterioare, „**pentru corectarea impozitelor/taxelor declarate la bugetul de stat, stabilite de către plătitori prin autoimpunere sau cu regim de reținere la sursă**” de la momentul înregistrării în evidența contabilă a facturilor mai sus menționate, respectiv începând cu luna ianuarie 2007 și **până la momentul începerii inspecției fiscale X** având în vedere că de la acest moment nu mai pot fi efectuate corecții asupra sumelor **declarate**, întrucât urmare a unei inspecții fiscale poate fi emisă decizie de impunere care cuprinde, conform prevederilor art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată “**diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale**”

Potrivit pct 63 din Ordinul ministrului finanțelor nr.1752/2005 :

“(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(2) *Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:*

a) *erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

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

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale societatea are posibilitatea de a-și înregistra în contabilitate omisiunile din anii anteriori reprezentând cheltuieli cu chiria, aferente unor exercitii financiare precedente prin înregistrarea lor pe seama rezultatului reportat.

În ceea ce privește argumentul societății că prin invocarea Ordinului ministrului finantelor publice nr.600/2004, **cu modificările și completările ulterioare**, organele de inspectie fiscală au interzis societății să-și exercite dreptul de a depune declarație rectificativă chiar în timpul controlului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, “(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Față de cele precizate, se reține că în mod legal organele de inspekție fiscală au constatat ca nedeductibile fiscal în anul 2007 cheltuielile cu chiria mașinii de balotat paie și uscător aferente anilor 2002-2004, conform contractului menționat mai sus, perioadă care a făcut obiectul unei verificări anterioare, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.

e) Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor acordate de asociați- Agenția Națională

de Administrare Fiscală este investită a se pronunța dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2006 cheltuielile reprezentând actualizarea cu coeficientul de inflație a sumelor împrumutate societății de către asociați precum și dobânda aferentă acestor împrumuturi pentru anii 1999-2004, în condițiile în care pe această perioadă societatea a mai fost verificată pe linia impozitului pe profit.

In fapt, în luna noiembrie 2006, societatea a înregistrat cheltuieli cu dobânda datorată asociaților în sumă de X lei cu articolul contabil 666 "Cheltuieli cu dobânzile" =455.8 "Aport asociați" iar în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat obligația către asociat cu articolul contabil 455.8 "Aport asociați" = 168 "Dobânda împrumuturi asociați".

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei înregistrată de societate pe cheltuieli deductibile în anul 2006, în contul 666 "Cheltuieli cu dobânzile" reprezentând actualizarea cu coeficientii de inflație a sumelor împrumutate de asociații SC X SRL precum și dobânzile aferente împrumuturilor acordate societății de aceștia pe anii 1999-2004, potrivit raportului de expertiză contabilă extrajudiciară întocmit la solicitarea societății, reprezintă cheltuielă nedeductibilă pe acest an, întrucât este aferentă unei perioade pentru care societatea a fost verificată pe linia impozitului pe profit de alte organe de inspecție fiscală care au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. X.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.13 din Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal că sunt nedeductibile fiscal pe anul 2006 aceste cheltuieli în suma de X lei, aferente perioadei 1999-2004, perioadă ce nu a făcut obiectul inspecției fiscale pentru care s-au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. X și Decizia de impunere nr. X, contestată.

In drept, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

*"(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. [...]"*

De asemenea, potrivit principiului independenței exercițiului" **Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților."**

Pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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.”

Potrivit Reglementărilor contabile date în aplicarea Legii contabilității nr.82/1991, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, pct.139 alin.(5):

“(5) Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.”

Potrivit acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile financiare care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, respectiv **dobânzile privind exercițiul financiar în curs.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat în luna noiembrie 2006 în contul de cheltuieli cu dobânzile suma de X lei. Înregistrarea în contabilitatea societății a acestor cheltuieli s-a efectuat în baza Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară încheiat de expert contabil X prin care se precizează: *“ca urmare a expertizării documentelor privind sumele depuse pe perioada exercițiilor financiare 1999,2000,2001,2002,2003,2004,2005 și 2006 a reieșit că la 30.11.2006, soldul depunerilor făcute de către asociați și aflate la dispoziția SC X SRL P..... este în sumă de X lei (RON) –reprezentând soldul depunerilor din luna octombrie 2006 în valoare de X lei și actualizarea totală în valoare de X lei, sumă ce poate constitui majorare de capital.”*

De asemenea, potrivit aceluiași raport de expertiză contabilă extrajudiciară:

*“S-a întocmit **situația cu soldurile lunare** aplicându-se calculul procentual în luna următoare pentru actualizarea soldului care se divide astfel:*

*-ca urmare a actualizării valorii cu indicele de inflație din perioadele respective rezultă suma de X **lei**, iar*

-ca urmare a multiplicării prin influența ratei capitalizării și a taxei oficiale a scontului BNR, conform Ordonanței nr.9 din 21 ianuarie 2000 aprobată prin Legea nr.356 din 06 iunie 2002, care din februarie 2002 se denumeste “rata dobânzii de refinanțare” pentru perioada 01.02.1999 până la 30.11.2006, a rezultat suma de X lei (RON). Soldurile lunare au oscilat lunar, fiind la 31.10.2006, în suma de X lei.”

Prin urmare, se retine ca societatea a înregistrat în contul 666 “ Cheltuielile cu dobânzile” suma de X lei reprezentând actualizarea valorii împrumutului acordat de asociați cu indicele de inflație și suma de X lei reprezentând “rata dobânzii de refinanțare pentru perioada **01.02.1999-30.11.2006**”.

Având în vedere cele precizate precum și prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căruia la calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, **dintr-un an fiscal**, se reține că societatea a înregistrat în mod eronat în cursul anului fiscal 2006 cheltuieli care nu sunt aferente acestui exercițiu financiar ci sunt cheltuieli aferente exercitiilor financiare 1999-2004, perioadă pentru care, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, pe linia impozitului pe profit societatea a mai fost verificată de alte organe de inspecție fiscală, aspect necontestat de societate.

Potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:” **(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării***” și doar prin “**excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**”

La pct.102.4 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se prevede:“ **Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:**

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94](#) alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

În raport de prevederile legale citate mai sus și având în vedere situația de fapt rezultată din dosarul cauzei, respectiv faptul că această sumă de X lei, înregistrată de societate pe cheltuieli deductibile în anul 2006, în baza raportului de expertiză contabilă extrajudiciară este aferentă perioadei 1999-2004, perioadă care nu face obiectul inspecției fiscale pentru care s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. X și care a mai fost verificată pe linia impozitului pe profit, **iar deductibilitatea /nedeductibilitatea acestor cheltuieli cu dobânzile se determină potrivit legislației fiscale pe fiecare an fiscal în raport de gradul de îndatorare al capitalului, respectând o anumită metodologie de calcul reglementată în mod expres de legiuitor**, se reține că aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile fiscal în anul 2006, când au fost calculate de expertul contabil și înregistrate în contabilitate aceste cheltuieli.

De asemenea, se reține faptul că deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile trebuia justificată cu documente din care să rezulte că împrumuturile respective au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile și al desfășurării activității de bază, conform contractelor încheiate în acest sens sau alte înscrisuri din care să rezulte acest lucru și faptul că sumele împrumutate au fost puse la dispoziția societății pe o perioadă mai mare de un an, cuantumul acestora și dobânda acordată.

Deși societatea a depus la dosarul cauzei Hotărârea nr.4/20.02.2000, prin care cei doi acționari ai societății conveneau să împrumute periodic SC X SRL cu sume de bani care să fie evidențiate distinct în evidențele contabile, iar sumele împrumutate să fie restituite acționarilor la solicitarea acestora, *“plus o dobânda la nivelul taxei oficiale de scont a BNR”*, aceasta nu conține prevederi din care să rezulte cuantumul sumelor împrumutate societății de către asociați cu termen de rambursare peste un an, dobânda aferentă acestor împrumuturi precum și scopul pentru care au fost acordate aceste împrumuturi .

În ceea ce privește argumentele societății că, *“potrivit convenției părților, societatea a trebuit să restituie asociaților, în noiembrie 2006, împrumutul împreună cu dobânda capitalizată”*, fapt pentru care în mod corect a dedus cheltuielile cu dobânda colectată pe parcursul anilor 1999-2006 în cuantum de X lei , și că *“dobânda nu trebuia plătită împrumutatorului anual, ci în condițiile stabilite de ultimul contract încheiat între noi părțile, respectiv în anul 2006”*, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile legale menționate mai sus precum și

faptul că societatea nu a depus în susținerea cauzei contracte și documente justificative care să conducă la o altă situație de fapt decât cea care rezultă din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la argumentul societății că *“noi am înregistrat dobânda în contabilitate la data la care a fost efectiv plătită către asociați”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală societatea a efectuat doar înregistrările contabile:

666 “Cheltuieli cu dobânzile”=455.8 “Aport asociați”

455.8”Aport asociați” =168 “Dobânda împrumuturi asociați”

astfel că suma de X lei apare evidențiată în soldul creditor al contului 168 “Dobândă împrumuturi asociați”, iar plata unei sume nu presupune în mod automat și deductibilitatea ei.

În ceea ce privește invocarea în speță a Deciziei nr. X a Curții de Apel X, într-un litigiu având ca obiect impunerea veniturilor obținute de nerezidenți, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin Ordonanța Guvernului nr.83/1998 se reglementează impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, pentru care legiuitorul a prevăzut un cadru legislativ distinct care nu poate fi asimilat cadrului legislativ fiscal aplicabil prin Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Totodată, având în vedere prevederile legale în vigoare privind prescripția, respectiv ale Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, ale Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, ale Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține că societatea nu mai putea să-și deducă cheltuielile cu dobânzile pe o perioadă mai mare de 5 ani în urmă, respectiv în afara termenului legal de prescripție privind impozitul pe profit.

Având în vedere cele reținute, reglementările legale în vigoare pe perioada supusă verificării, documentele existente la dosarul cauzei, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu dobânzile pentru împrumuturile acordate societății de către asociați în sumă de X lei, pe anii 1999-2004.

f) Referitor la suma X lei reprezentând diferență venituri impozabile și cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală -Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care contestația nu își motivează contestația pe temei de drept.

In fapt, societatea contestă suma totală de X lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei din care, nu aduce argumente “în fapt și

în drept” decât pentru o parte din cheltuielile care au condus la stabilirea diferenței de impozit pe profit și a accesoriilor aferente.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. X societatea nu aduce argumente de fapt și de drept pentru următoarele diferențe stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală: venituri din subvenții pentru investiții, cheltuieli cu pachetele cu produse proprii oferite gratuit diverselor persoane fizice, cheltuieli de sponsorizare, lucrări reparații fabrică Bistrița, cheltuieli reprezentând contravaloare produse alimentare cu destinație cadouri Crăciun, cheltuieli cu primele de asigurare, în sumă totală de X lei.

In drept, art. 206 din Ordoanața Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;” organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste diferențele de venituri impozabile și de cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, **în suma de X lei**, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nemotivată.

Față de cele reținute mai sus la pct a-f) precum și faptul că acestea au condus la stabilirea diferenței de impozit pe profit în sumă de **X lei**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru impozitul pe profit în suma de **X lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe profit este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe profit, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit.**

IV. a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei -Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care contestatoarea nu își motivează contestația pe temei de drept.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. X organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. X societatea nu aduce argumente de fapt și de drept pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei reprezentând: TVA aferentă facturilor emise în lunile octombrie și noiembrie 2006 de SC XRL, SC X RL și SC X SRL reprezentând contravaloare băuturi alcoolice (vin de masă), TVA aferentă bonurilor fiscale pentru diverse produse, altele decât carburanții auto, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, TVA colectată calculată asupra depășirilor cheltuielilor de protocol pe anul 2005 ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu pachetele oferite gratuit diverselor persoane fizice și ca urmare a depășirii cheltuielilor de protocol pe anul 2006, TVA colectată calculată asupra depășirilor cheltuielilor cu acțiunile sociale ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu produsele alimentare cu destinație cadouri Crăciun și pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA și TVA în sumă de X lei pentru care societatea nu aduce niciun argument.

In drept, art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;” organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept și nici dovezile pentru care înțelege să conteste TVA în sumă de X lei, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația societății ca **nemotivată** și neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în suma de **X lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de X lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturile fiscale emise de SC X SA reprezentând închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere, în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezultă dacă aceste servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

In fapt, societatea a dedus TVA în sumă de X lei evidențiată în facturile fiscale nr. X nr. X și nr. X emise de SC X SA pentru servicii reprezentând închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei deoarece societatea nu a prezentat contracte și nu a demonstrat necesitatea prestării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile, nerespectându-se prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă, în perioada X:

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

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de

servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să îi fie prestate în condițiile în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr.X, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei înscrisă în facturile fiscale nr. X nr. X și nr. X emise de SC X SA pentru servicii reprezentând închiriere spațiu, servicii masă și servicii hoteliere *“întrucât nu s-au prezentat contracte și nu s-a demonstrat necesitatea acestora”*.

Având în vedere cele reținute la capitolul privind impozitul pe profit, se reține că societatea nu face dovada că închirierea spațiului restaurant X, serviciile hoteliere și respectivele servicii de masă au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, se reține că și în situația în care serviciile achiziționate ar fi fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, societatea nu ar fi beneficiat de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei întrucât din analiza celor trei facturi fiscale emise de SC X SA rezultă că acestea nu au fost completate conform prevederilor art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu toate elementele prevăzute la art.155 alin.(8) din același act normativ.

Fată de cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă facturilor fiscale nr X nr. X și nr. X emise de SC X SA, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația societății ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

V.Referitor la contestația formulată de societate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X -cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care contestatoarea nu aduce nici un argument în susținerea acesteia.

In fapt, prin contestația formulată de SC X SRL înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X se contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili fără a prezenta argumentele de fond și temeiul de drept pe care se întemeiază contestația.

In drept, art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;” organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Totodată art.109 alin.2 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu aduce în susținerea cauzei motive de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X prin care organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe

suplimentare față de declarațiile contribuabilului, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, Decizia 2/2008 a Comisiei de proceduri fiscale, art.19 și art.21 alin. (1), alin.(3) lit.c),alin.(4) lit.d), lit.l) și lit.m), art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.13 și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.71 (1) din Ordonanța Guvernului nr.42/1997, art.45 din HG nr.543/1995, art.46 din HG nr.1860/2006, Ordinul ministrului finanțelor nr.1850/2004, art.109, art.206, art.209 (2), art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Transmiterea dosarului cauzei către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în ceea ce privește contestația formulată împotriva măsurii de reverificare, măsură dispusă prin referatul de reverificare înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr. X și la Activitatea de Inspecție Fiscală –Direcția nr. X sub nr. X spre competență soluționare.

2. Suspendarea soluționării contestației **S.C. X SRL** referitoare la suma de **X lei** reprezentând:

- **X lei** – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată aferentă acțiunii de destufizare;
- **X lei** – majorări de întârziere aferente taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată aferentă acțiunii de destufizare

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

3.Desființarea Deciziei de impunere nr. X întocmită de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- **X lei** - vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- **X lei** – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- **X lei** -impozit pe profit
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

4. Respingerea ca **nemotivată** a contestației formulate de **S.C. X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. X pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei** - vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- **X lei** - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- **X lei** - taxa pe valoarea adăugată
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

4. Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. X pentru suma totală de X lei reprezentând:

- **X lei** - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente
- **X lei** - impozit pe profit
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- **X lei** - taxa pe valoarea adăugată
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

5. Respingerea ca **nemotivată** a contestației formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X în termen de X luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.