



DECIZIA NR..... din2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... /2008 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr. ... din2008 asupra contestației formulate S.C înregistrată sub nr.../.....2008

Contestația are ca obiect suma de ... lei **RON**, stabilită prin Decizia de impunere nr. ... din2008 si Raportul de inspectie fiscala nr.../.....2008, anexa la aceasta întocmite de organele de inspecție fiscală si comunicate la data de**2008** potrivit procesului verbal privind indeplinirea procedurii de comunicare existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit suplimentar ;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit ;
- lei taxă pe valoarea adăugată suplimentara;
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.
- ... lei contributie angajator la asigurarile sociale de sanatate;
- ... lei accesorii aferente contributiei angajator la asigurarile sociale de sanatate;
- ... lei contributia la asigurarile sociale datorata de asigurati;
- ... lei accesorii aferente contributiei la asigurarile sociale datorate de asigurati;
- ... lei contributia la asigurarile de somaj datorata de asigurati;
- .. lei accesorii aferente asigurarilor de somaj datorata de asigurati;
- ... lei contributie la asigurarile sociale de sanatate asigurati;
- ... lei accesorii aferente contributie la asigurarile sociale de sanatate asigurati
- ... lei concedii medicale;
- lei accesorii aferente concediilor medicale;
- ... lei contributia la asigurarile datorate de angajator.

Referitor la obiectul contestatiei in suma totala de lei se retin urmatoarele :

1. In ceea ce priveste suma de ... lei impozit pe profit si suma de ... lei contributia la asigurarile sociale de sanatate datorate de angajator.

In contestatia formulata, la pagina 1, petenta contesta suma totala de... lei stabilita prin Decizia de impunere nr.../.....2008 suma pe care o defalcă pe tipuri de impozite, taxe si accesorii aferente, stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala.

Analizand aceste sume se constata, ca in ceea ce priveste debitul suplimentar reprezentand impozit pe profit, petenta contesta suma de ... lei . Totodata analizand decizia de impunere nr.../.....2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, la cap.2, pct.2.1.1 Obligatii fiscale suplimentare de plata - impozit pe

profit se constata ca debitul suplimentar stabilit de inspectia fiscala este in suma de, adica cu ... lei mai putin decat suma invocata de catre petenta.

Acelasi aspect este intalnit si in ceea ce priveste Contributia la asigurarile sociale de sanatate datorate de angajator, respectiv suma contestata de catre petent este de ... lei, iar din Decizia de impunere nr.../....2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, la cap.2 pct.2.1.1 Obligatii fiscale suplimentare de plata -Contributia la asigurarile sociale de sanatate datorate de angajator debitul suplimentar stabilit de catre inspectia fiscala este in suma de... lei cu..... lei mai putin decat suma invocata de catre petenta .

In concluzie, raportat la dispozitiile art. 205 alin.2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza ca : " Este indreptatit la contestatie numai cel ce se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau in lipsa acestuia " cum societatea nu demonstreaza ca a fost lezata in drepturile sale prin stabilirea in sarcina sa a sumei de lei impozit pe profit si suma de ... lei CASS angajator, se va face aplicarea pct.12.1 lit.c din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92 /2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Pres. ANAF nr. 519/2005, care stipuleaza ca in atare situatii, contestatia poate fi respinsa ca " fiind fara obiect, in situatia in care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat [...] ".

2. In ceea ce priveste suma de CAS angajator.

In contestatia formulata, petenta contesta suma de lei, pe care o considera debit suplimentar la contributia pentru asigurari sociale datorat de angajator.

Prin decizia de impunere nr.../....2008, organele de inspectie fiscală **au stabilit** si impozite, taxe și contribuții datorate bugetului general consolidat al statului **declarate eronat** de societate, care au fost înscrise cu **semnul minus, în sumă de lei**.

Pentru obligațiile cu semnul minus înscrise în decizia de impunere în sumă de lei, contestația urmeaza a fi respinsă ca lipsită de interes, întrucât pentru acestea, contestatara nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim prin stabilirea unor obligații de plată în sarcina sa, in conformitate cu dispozitiile art.205 alin. (2) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza : " Este indreptatit la contestatie numai cel ce se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau in lipsa acestuia. "

Având în vedere cele de mai sus și ținând cont de faptul că potrivit pct. 5.4 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG92/2003, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, competența de soluționare este dată de cuantumului total al sumelor contestate reprezentând impozite, taxe, contribuții **stabilite de plată** de către organul fiscal, se retine că în fapt obiectul contestației, asupra caruia organele de solutionare contestatii competente constituite la nivelul DGFP Valcea, urmeaza sa se investeasca si sa se pronunte pe fond îl reprezintă suma de lei ron astfel:

- ... lei impozit pe profit suplimentar si lei accesorii aferente impozitului pe profit ;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată suplimentara si ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.
- ... lei contributie angajator la asigurarile sociale de sanatate si lei accesorii aferente contributiei angajator la asigurarile sociale de sanatate;
- ... lei contributia la asigurarile sociale datorata de asigurati si lei accesorii aferente contributiei la asigurarile sociale datorate de asigurati;
- lei contributia la asigurarile de somaj datorata de asigurati si ... lei accesorii aferente asigurarilor de somaj datorata de asigurati;
- ... lei contributie la asigurarile sociale de sanatate asigurati si ... lei accesorii aferente contributiei la asigurarile sociale de sanatate asigurati
- ... lei concedii medicale si ... lei accesorii aferente concediilor medicale.

Contestația este semnată de administratorul SC ... S.A, dl. si contabilul sef, confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. nregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. .../....2008, pentru suma de lei.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../....2008 și Raportul de inspectie fiscala nr.../.....2008, motivand urmatoarele :

a. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar , petenta contesta atat debitul stabilit suplimentar cat si majorarile aferente acestuia considerand ca acesta nu au fost stabilit corect si legal, astfel:

Pentru **anul 2004** ,SC considera ca a determinat profitul impozabil in suma de lei ROL in mod corect, conform prevederilor art.19 din Codul Fiscal.

Datorita unei erori de completare a declaratiei 101, adica la rubrica " pierdere de recuperat din anii precedenti ", in loc de lei ROL, pierdere inregistrata la sfarsitul anului 2003 s-a trecut in mod gresit suma de lei ROL , in acest fel societatea calculand , evidentiind si declarand impozit pe profit in suma de lei ROL, desi nu datora această sumă .

De asemenea societatea considera ca stabilirea debitului suplimentar in sumă de lei ROL de catre inspectia fiscala, nu este corect intrucat cheltuielile efectuate de SC ... u achizitionarea de....nu poate fi considerata cheltuiala de protocol asa cum a considerat inspectia fiscala, aceste bunuri fiind achizitionate cu scopul stimulării vanzarilor, cheltuieli care in conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) , lit. d) nu sunt conditionate de existenta unui contract scris.

Prin urmare, chiar daca cheltuiala efectuata in suma de lei ROL ar fi considerata cheltuiala de protocol, totusi baza de impunere corect calculata ar fi pierdere fiscala si nu profit impozabil, organul de control avand obligatia, potrivit art.26, alin (1) din Codul Fiscal sa determine corect baza de impunere.

Pentru **anul 2005** societatea considera ca in mod nelegal inspectia fiscala stabileste un impozit pe profit suplimentar in suma de lei RON, avand in vedere aceleasi considerente ca si pentru anul 2004.

Aceasta precizeaza ca si pentru acest an s-a calculat si virat in plus un impozit pe profit in suma de lei, iar organul de inspectie fiscala trebuia sa determine corect baza de impunere astfel că, chiar daca cheltuielile cu in suma de.... RON ar fi considerata cheltuiala de protocol si nu de publicitate asa cum a contabilizat-o societatea, atunci debitul suplimentar in suma de lei RON nu trebuia datorat de către SC SA.

Pentru **Anul 2006**, societatea considera ca măsura stabilită de organul de inspecție fiscală de a calcula un impozit pe profit suplimentar in suma de lei aferentă cheltuielilor in suma de lei pentru achizitionarea de este considerata nelegală, din aceleasi considerente prezentate pentru anul 2004 si 2005.

Pentru **anul 2007**societatea consideră că organul fiscal a stabilit in mod eronat o pierdere fiscală in suma de lei invocand aceleasi considerente expuse anterior.

Potrivit prevederilor art.94, alin.(2), lit e), organul fiscal era obligat sa determine in mod corect baza de impozitatre si astfel ar fi constatat ca societatea datorează un impozit pe profit in suma de lei.

Referitor la impozitul pe profit , SC ... SRL concluzionează că dacă baza de impozitare ar fi fost stabilită corect de către echipa de inspecție fiscală în toată perioada, adică 2004 - 2007 s-ar fi constatat că aceasta a virat în plus impozit pe profit în suma de lei astfel:

anul 2004 - impozit pe profit virat în plus în suma de lei RON;

anul 2005 - impozit pe profit virat în plus în suma de lei RON;

anul 2006 - impozit datorat în suma de ... lei RON și compensat cu viramentele în plus din anul 2005;

anul 2007 - impozit datorat în suma de lei RON și compensat cu viramentele în plus din anul 2005.

Referitor la majorările de întârziere în suma de ... lei aferente debitului suplimentar de ... lei, contestatoarea consideră că acestea au fost calculate în mod greșit și nelegal deoarece acesta trebuia compensat cu viramentele efectuate în plus în 2005, 2006. Totodată, temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală adică art.115 și 116 din OG 92/2003 nu este corect, contestatoarea considerând că în speta sunt aplicabile prevederile art.119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

b. In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

În perioada 2004 - 2007, societatea a achiziționat pe baza de facturi fiscale, ... în valoare totală de ... lei, TVA deductibil fiind în suma de ... lei.

Societatea consideră că organele fiscale în mod nelegal au considerat aceste cheltuieli ca fiind de protocol și potrivit prevederilor art.128, alin (8), lit f) din Codul Fiscal nu au acordat drept de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei.

Aceasta consideră că achiziționarea acestor materiale s-a făcut cu scopul de a stimula vânzarile, fiind astfel încadrate în categoria cheltuielilor de publicitate și în temeiul art.145 din Codul fiscal, SC ... SA și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea organele fiscale au considerat în mod greșit că lucrările de instalații termice efectuate de către SC ... SA, pentru beneficiarul SC ... SRL nu li s-ar aplica prevederile art.160, alin (1) și (2) din Codul Fiscal " Măsurile simplificative ", calculând astfel în mod greșit TVA suplimentar în suma de lei.

Intrucât lucrările executate de către SC ... SA , constând în izolații termice și protecții la ..., aparținând SC ... SA sunt efectuate la o construcție specială , confecționată din elemente metalice și zidărie și care sunt fixate prin intermediul unor fundații, apare că nelegală măsura organului de inspecție fiscală de a nu considera aceste lucrări ca fiind legate de un bun imobil.

În susținerea celor afirmate, petenta invocă prevederile art. 160, alin (2), lit c) din Codul Fiscal și punctul 82(3) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal .

Tot în acest sens SC ... SA, invocă prevederile OMF 155/31.01.2007, art.(2) unde se precizează că se aplică măsurile simplificative prevăzute la art.160, alin (2), lit. c) Cod fiscal, pentru lucrările stipulate la secțiunea F " CONSTRUCȚII" diviziunea 45 din anexa la Ordinul INS nr.601/2002, potrivit căruia la grupa 4532 " Lucrări de izolații și protecție anticorozivă " se precizează că această clasă include :lucrări de izolații termice, fonice și antivibrații.

Prin urmare, societatea contestatoare consideră că în mod greșit și nelegal inspecția fiscală nu a acordat drept de deducere a TVA în suma de lei, fără ca aceasta să indice temeiul de drept în baza căruia au calculat acest TVA.

c. In ceea ce privește Contribuția angajatorului la asigurările de sănătate stabilită suplimentar și accesoriile aferente(CASS angajator).

Societatea consideră nelegală măsura prin care inspecția fiscală stabilește un debit suplimentar reprezentând CASS angajator în suma de ... lei, aferent sumelor primite de administratori în baza contractului de administrare pentru perioada februarie 2007- iunie

2007, sume pe care inspectorii fiscali le-au considerat ca facand parte din fondul de salarii.

SC ... SA a achitat contributiile la asigurarile de sanatate, pentru persoanele asigurate, adica cei doi administratori, conform art. 257 din Legea 95/2006, neincluzand indemnizatiile respective in fondul de salarii. Aceasta a considerat ca indemnizatia nu trebuie inclusa in fondul de salarii, nefiind aplicabile prevederile art.258, alin. (1) si (2) din Legea 95/2006, asa cum a procedat inspectia fiscala.

Societatea considera ca aplicarea retroactiva a prevederilor OG 82/2007, aparuta in Monitorul Oficial 446 / 29.06.2007 precum si ale Ordinului 617/13.08.2007, au incalcat principiul de drept al neretroactivitatii legii civile potrivit caruia " o lege actioneaza numai pe viitor, nu si in trecut ".

Incepand cu luna 2007 societatea a aplicat prevederile legale invocate anterior, achitand contributia datorata de angajator si asigurati la asigurarile sociale de sanatate.

d. In ceea ce priveste Contributia asiguratilor la asigurarile sociale stabilita suplimentar si accesoriile aferente.(CAS asigurati).

Potrivit balantei de verificare intocmite la data de 31.12.2003, SC ... SA a inregistrat la contul 4312 Contributia asiguratilor la asigurarile sociale *un sold neachitat in suma* de lei ROL si care a fost achitat pana la data de 31.01.2004 astfel:

- ... lei cu OP .../....2004;
- ... lei cu OP ../.....2004.

Acest sold se compune din debitele aferente lunilor septembrie - decembrie 2003.

Desi societatea nu avea obligatii restante la aceasta sursa a bugetului, totusi in data de 31.03.2005, a fost depusa Declaratia inventar privind contributiile restante la 31.12.2003 si neachitate pana la data de 31.01.2004, fiind inregistrata sub nr....., prin care s-a declarat eronat Contributia asiguratilor la asigurarile sociale restanta, in suma de lei.

SC ... SA considera ca depunerea declaratiei inventar privind contributiile sociale restante si care contine date eronate nu poate fi interpretata in sensul ca societatea ar datora aceste obligatii, intrucat obligatiile respective au fost corect decarate prin declaratia 102 si au fost virate integral pana la data de 31.01.2004.

Petenta afirma ca desi organele fiscale au constatat acelasi sold care era si in balanta de verificare la data de 31.12.2003 si care a fost achitat pana la 31.01.2004, totusi, in Decizia de impunere si in Raportul de inspectie fiscala echipa de control considera suma de ... lei ca fiind debit suplimentar, adica (... lei sold la 31.12.2003 - ... lei debit aferent dec.2003 - lei suma declarata prin decl inventar).

e. In ceea ce priveste Contributia individuala la asigurarile de somaj stabilita suplimentar si accesoriile aferente.

SC SA considera ca stabilirea de catre inspectia fiscala a debitului suplimentar in suma de lei si pe cale de consecinta a accesoriilor aferente in suma de ... lei este nelegala intrucat aceste debite provin din declararea eronata prin declaratia inventar.

Astfel, soldul din balanta de verificare de la data de 31.12.2003 in suma de ... lei ROL aferent debitelor din perioada septembrie -decembrie 2003 a fost achiatat pana la 31.01.2004 astfel:

- ... lei ROL cu OP .../....2004;
- ... lei ROL cu OP .../.....2004.

Intrucat inspectia fiscala nu a stabilit ca societatea ar fi facut vreun calcul gresit aferent acestei contributii sau declaratia 102 ar fi fost gresita, prin urmare suma de ... lei nu poate fi considerata ca fiind obligatie fiscala suplimentara.

f. In ceea ce priveste Contributia la asigurarile sociale de sanatate retinuta de la asigurati stabilita suplimentar si accesoriile aferente.

SC SA considera ca stabilirea de catre inspectia fiscala a debitului suplimentar in suma de ... lei si pe cale de consecinta a accesoriilor aferente in suma de ... lei este nelegala intrucat aceste debite provin din declararea eronata prin declaratia inventar.

Astfel, soldul din balanta de verificare de la data de 31.12.2003 in suma de ... lei ROL aferent debitelor din perioada septembrie -decembrie 2003 a fost achitat pana la 31.01.2004 astfel:

- lei ROL cu OP ../....2004;
- ... lei ROL cu OP ../....2004.

Deoarece debitele au fost achitate cu intarziere, cu OP ../....2005 au fost virate accesoriile aferente in suma de lei ROL.

g. In ceea ce priveste Contributia la asigurarile sociale de sanatate calculata pentru concedii medicale stabilita suplimentar si accesoriile aferente.

SC SA considera ca stabilirea acestui debit suplimentar de catre inspectia fiscala este nelegal deoarece provine din declararea eronata iar organul de control nu a specificat care declaratie a fost eronata si in ce consta aceasta eroare.

h. In ceea ce priveste Contributia la asigurarile sociale datorata de angajator.

Societatea invoca aceleasi considerente expuse anterior si considera ca a calculat corect aceasta contributie, astfel ca nu are virata in plus aceasta suma asa cum o considera organul fiscal.

II. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC ... SA are sediul în, str....., nr..., județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr...../.../..., cod fiscal

Societatea este platitoare de TVA de la data de, iar activitatea principala declarata si desfasurata de societate in perioada supusa inspectiei fiscale este de "".

1) Impozitul pe profit a fost verificat in baza Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, HGR nr.859/2002 privind Instrucțiunile de aplicare a Legii nr.414/2002, a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, HGR nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe perioada 01.09.2003 - 30.06.2008 constatandu-se urmatoarele:

In **Anul 2004** SC ... SA a evidentiat in contul...de lei, reprezentand c/val care a fost considerata cheltuiala de reclama, publicitate, deductibila la calculul profitului impozabil.

Fata de cheltuielile nedeductibile in suma de lei ROL, declarate de societate, inspectia fiscala a stabilit ca acestea sunt in suma de ... lei, adica cu.... lei mai mari, deoarece achizitionarea de, nu poate fi considerata cheltuiala de reclama si publicitate intrucit nu exista incheiat un contract in acest sens si este cheltuiala de protocol.

Intrucat aceasta cheltuiala nu a fost luata in considerare de catre societate la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de protocol, acestea recalculat astfel :

- ... lei ROL (rezultatul exercitiului) + ... lei ROL (cheltuieli de protocol) + ... lei ROL (cheltuieli cu impozitul pe profit) = ... lei ROL x 2% = ... lei ROL (cheltuiala de protocol deductibila fiscal);
- ... lei ROL (cheltuieli de protocol) - ... lei ROL (cheltuiala de protocol deductibila fiscal) = lei ROL (cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal).

Prin declaratia privind impozitul pe profit aferent anului 2004, nr. ... /....2005, SC ... SA a considerat ca pierderea de recuperat din anii precedenti este in suma de lei ROL si in conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, art.21, alin (2), lit. d) si art.21, alin (3), lit. a) precum si art.19, alin (1) organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar privind impozitul pe profit aferent anului 2004 in suma de ... lei ROL (... lei RON).

Pentru **anul 2005** SC ... SA a evidentiat in contul....reclama si publicitate " suma de ... lei, reprezentand c/val.... care a fost considerata cheltuiala de reclama si publicitate deductibila la calculul profitului impozabil.

Fata de cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei RON declarate de societate, inspectia fiscala a stabilit ca acestea sunt in suma de ... lei RON, cu ... lei RON mai mari, deoarece ..., este cheltuiala de protocol si nu poate fi considerata cheltuiala de reclama si publicitate intrucit nu exista incheiat un contract in acest sens.

Intrucat aceasta cheltuiala nu a fost luata in considerare de catre societate la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de protocol, acestea s-au recalculat astfel:

- ... lei RON (rezultatul exercitiului) + .. lei RON (cheltuieli de protocol) + .. lei RON (cheltuieli cu impozitul pe profit) = ... lei RON x 2% = ... lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal);
- ... lei RON (cheltuieli de protocol) - lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal) = ... lei RON (cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal).

Prin declaratia privind impozitul pe profit aferent anului 2005, nr. ... /2006, SC ... SA a considerat ca pierderea de recuperat din anii precedenti este in suma de lei RON si in conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , art.21, alin (2), lit. d) si art.21, alin (3) , lit. a) precum si art.19, alin (1) organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar privind impozitul pe profit aferent anului 2004 in suma de..... lei RON.

Pentru **Anul 2006** SC ... SA a evidenciat in contul 623.02 " Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate " suma de ... lei, reprezentand c/val achizitie care a fost considerata cheltuiala de reclama si publicitate deductibila la calculul profitului impozabil.

Fata de cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei RON declarate de societate, inspectia fiscala a stabilit ca acestea sunt in suma de ... lei RON, adica cu ... lei RON mai mari, deoarece achizitionarea de, este cheltuiala de protocol si nu poate fi considerata cheltuiala de reclama si publicitate intruct nu exista incheiat un contract in acest sens.

Intrucat aceasta cheltuiala nu a fost luata in considerare de catre societate la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de protocol, acestea s-au recalculat astfel:

- lei RON (rezultatul exercitiului) + ... lei RON (cheltuieli de protocol) + ... lei RON (cheltuieli cu impozitul pe profit) = ... lei RON x 2% = lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal);
- ... lei RON (cheltuieli de protocol) - lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal) = lei RON (cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal).

In conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , art.21, alin (2), lit. d) si art.21, alin (3) , lit. a) precum si art.19, alin (1) organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar privind impozitul pe profit aferent anului 2006 in suma de ... lei RON.

Pentru **anii 2007 si 2008**, inspectia fiscala nu a constatat impozit pe profit suplimentar.

In 2007, pierderea de recuperat in anii urmasori a fost redusa de organul de inspectie fiscala cu suma de ... lei, prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor de protocol in conformitate cu art.21, alin. (3), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel :

- ... lei RON (rezultatul exercitiului) + ... lei RON (cheltuieli de protocol) = ... lei RON x 2% = ... lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal);
- ... lei RON (cheltuieli de protocol) - lei RON (cheltuiala de protocol deductibila fiscal) = lei RON (cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal).

Din declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2007, inregistrata sub numarul .../....2008, SC.... SA a declarat o pierdere fiscala de recuperat in perioada urmatoare in suma de..... lei RON.

Pentru debitul suplimentar reprezentand *impozit pe profit in suma totala de.... lei RON s-au calculat majorari de intarziere in suma de RON si penalitati de intarziere in suma de, in conformitate cu art.115 si 116 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.*

2) Taxa pe valoarea adaugata a fost verificata in baza Legii 345/2002, privind taxa pe valoarea adaugata, a Legii 571/2003, privind Codul Fiscal, a HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, O.M.F.P 2222/22.12.2006 privind aprobarea instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA, constatandu-se urmatoarele :

Pentru perioada 2004-2007 inspectia fiscala a stabilit un debit suplimentar privind taxa pe valoarea adaugata in suma de.... lei astfel:

1. In acesta perioada SC SA, a evidenciat in contabilitate in contul de cheltuieli 623.02 " cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" c/val achizitionarii in suma totala

de lei fara si care a fost luata in calcul de catre inspectia fiscala la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de protocol in vederea determinarii profitului impozabil.

In acest sens, in conformitate cu prevederile art.128, alin (8), lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la livrarile de bunuri organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar privind TVA in suma de lei RON astfel :

- pentru anul 2004 in suma de ... lei ROL(... lei RON);
- pentru anul 2005 in suma de.... lei RON;
- pentru anul 2006 in suma de lei RON;
- pentru anul 2007 in suma de lei RON.

2. In luna iunie 2007, SC ... SA a executat lucrari de instalatii termice cazan nr.7, beneficiar fiind SC ... SRL, in baza contractului ./2007, fiind intocmita factura fiscala seria, in valoare de... lei, fara TVA, pentru care s-au aplicat masurile simplificate " taxare inversa ".

In conformitate cu prevederile art.160, alin 1 si 2 , lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si potrivit Ordinului 155/2007 privind aplicarea masurilor simplificate pentru lucrarile de constructii - montaj, prevazute la art.160 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, inspectia fiscala nu a acordat drept de deducere a TVA in suma de lei, stabilind astfel TVA de plata suplimentar in suma de ... lei, pentru care au fost calculate accesorii in suma de lei in baza art.115, 116 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, din care : ... lei majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

3) Contributia angajatorului la bugetul asigurarilor sociale de stat a fost verificata in baza Legii nr.19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare, si a Normelor de aplicare a Legii 19/2000, aprobate prin OMSS 340/2001, modificate prin OMSS 518/2001 constatandu-se ca **in luna**, societatea avea un CAS datorat in suma de si cheltuieli suportate din CAS in suma de, rezultand astfel un CAS in suma de.....

In continuare, in luna ... societatea a inregistrat CAS datorat in suma de ..., fara sa tina cont de faptul ca soldul era de ... (... aferent lunii ...).

In... societatea a achitat cu OP .../....2004, suma de Debitul stabilit de catre inspectia fiscala in suma de ... rezulta din declararea eronata a CAS angajator, potrivit art.74, alin 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare.

4) Contributia angajatului la bugetul asigurarilor sociale de stat.

Organele de inspectie fiscala au constatat un CAS angajat evidentiat ca restant la in suma de ... lei ROL, iar prin Declaratia inventar privind contributiile restante la data de ... si neachitate pana la ..., inregistrata la DGFP ... cu nr.... societatea a declarat CAS restant la 31.12.2003 in suma de ... ROL mai putin cu suma de ... ROL

Intrucat societatea a declarat eronat CAS restant, conform art.82, alin.3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar in suma de ..), pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei conform prevederilor art.119 si 120 din OG 92/2003.

5) Contributia angajatului la fondul de somaj a fost verificata in baza Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor de somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, a Normelor de aplicare a Legii 76/2002, aprobate prin H.G.R 174/2002 si a Legii 107/2004, constatandu-se o contributie a angajatului la fondul de somaj evidentiat ca restant la 31.12.2003 in suma de ROL, iar prin Declaratia inventar privind contributiile restante la data de 31.12.2003 si neachitate pana la 31.01.2004, inregistrata la DGFP Valcea cu nr.... societatea a declarat o contributie a angajatului la fondul de somaj restanta in suma de ... lei.

Intrucat societatea a declarat eronat contributia salariatilor la fondul de somaj restant, conform art. 82, alin.3 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare organul de inspectie fiscala a stabilit un

debit suplimentar in suma de ... ROL (... RON), pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... conform prevederilor art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala .

5) Contributia angajatorului la bugetul asigurarilor de sanatate.

In perioada, SC ... SA a acordat directorului general si directorului tehnic, in baza contractului de management, sub forma de indemnizatii suma de... lei și a inregistrat operatiunea respectiva in contabilitate astfel:

Conform art.258, alin (1) si (2) si art.258 ^1 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, organul de inspectie fiscala a stabilit ca trebuia sa calculeze si sa vireze CASS angajator in suma de ... lei, pentru sumele incasate de catre directorul general si directorul tehnic sub forma de indemnizatii, in baza contractului de management.

De asemenea inspectia fiscala a constatat ca societatea a declarat in luna februarie 2008 CASS angajator in suma de ... lei, in loc de ... lei conform statelor de salarii, rezultand astfel un CASS angajator declarat in plus in suma de.....

Pentru debitul suplimentar in suma de ... (...) stabilit de inspectia fiscala au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... conform prevederilor art.119, art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

6) Situatia contributiilor de asigurari sociale dedusa din CAS datorata de angajator conform prevederilor art.54, alin.2 din OUG 150/2002 .

Inspectia fiscala a stabilit un debit suplimentar reprezentand contributia de asigurari sociale dedusa din CAS in suma de ... care provine din declararea eronata a acestei contributii, potrivit prevederilor art.80, alin 3 din OG 92/2003, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care au fost calculate majorari de intarziere pana la data de ... in suma de ... si penalitati de intarziere pana la... in suma de ... lei conform prevederilor art.115 si 116 din OG 92/2003.

7) Contributia angajatorului la bugetul asigurarilor de sanatate.

Inspectia fiscala a constatat ca societatea a completat eronat Declaratia inventar privind contributiile sociale restante la data de 31 decembrie 2003 si neachitate pana la data de 31 ianuarie 2004, inscriind la rubrica " Debite", in loc de ... cat era corect, conform datelor inscrise in evidenta contabila, suma de.....

Conform prevederilor art.39 din OG 86/2003 privind unele reglementari in domeniul financiar si potrivit prevederilor art.82, alin 3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat organul de inspectie fiscala a stabilit un debit suplimentar reprezentand CASS angajat in suma de .. (... lei ROL - .. lei ROL, ... RON), pentru care au fost calculate majorari de intarziere pana la data de 31.10.2008 in suma de ... conform prevederilor art.119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei RON stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Structurii de Inspecție Fiscală Vâlcea prin Decizia de impunere nr.... este legal datorată de SC SA.

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei Ron .

Cauza supusa solutionarii este daca petenta are drept de deducere a cheltuielilor cu achizitionarea de ce au fost efectuate in perioada 2004-2007 in conditiile in care acestea au fost considerate de aceasta cheltuieli de reclama, publicitate fara a exista la baza un contract scris .

In fapt, In lunile ..., ... si in .. SC .. SA a achizitionat cu facturile fiscale nr... .., nr... /...2005 si nr.../20.12.2006 emise de catre SC .. SRL si SC.. SRL, pe care le-a inregistrat in contul 623.02 " Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate".

Societatea a considerat ca acestea reprezinta cheltuieli de reclama si publicitate deductibile la calculul profitului impozabil.

La finele anului 2003, prin Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2003, inregistrata la DGFP Valcea sub nr.... a declarat pierdere fiscala de recuperat in perioada urmatoare in suma de ... lei ROL.

De asemenea, prin declaratiile privind impozitul pe profit pe anii 2004 si 2005 SC ... SA a declarat pierdere de recuperat din anii precedenti astfel:

- anul 2004 prin declaratia nr. .. suma de .. lei ROL (.. lei RON);
- anul 2005 prin declaratia nr... suma de ... lei RON.

Pentru anul 2006 societatea nu a declarat pierdere de recuperat din anii anteriori iar pentru anul 2007 societatea a declarat profit impozabil in suma de ... lei iar cu declaratia nr.... o pierdere de recuperat in urmatoorii ani in suma de ... lei.

In drept.

Art. 19, alin 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil menționează :

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

Relativ la deductibilitatea *cheltuielilor de reclama si publicitate*, art. 21, alin (2), lit. d) din acelasi act normativ, precizeaza:

"(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizarii de venituri si: cheltuielile [...]

d) efectuate în scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum si costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor si demonstrarii la punctele de vânzare, *precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimularii vânzarilor"*

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor de protocol art. 21 alin (3), lit a) din acelasi act normativ, precizeaza:

"(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit";

Fata de cele de mai sus se retine ca se considera cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor, deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor, *cu conditia ca acestea sa aiba la baza un contract scris.*

Totodata, se pot include în categoria cheltuielilor de reclama si publicitate *si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimularii vânzarilor.*

Pentru clarificarea acestei mentiuni avuta in vedere de legiuitor, pct. 31 din Normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , aprobate de HGR nr.44/2004 stipuleaza :

"In cazul in care activitatile de promovare pe piete existente sau noi, participarea la tirguri sau expozitii, la misiuni de afaceri, *genereaza cheltuieli cu bunuri din productia proprie sau prestarea de servicii*, in scopul popularizarii firmei, produselor sau serviciilor,

acestea sunt deductibile la determinarea profitului impozabil in baza art.21 alin(2) lit.d [...]
"

Drept urmare, se retine ca *bunurile si serviciile acordate cu scopul stimulării vânzării, ce pot fi incluse in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate sunt bunuri din productia proprie sau prestarea de servicii de catre societate care constituie cheltuiala in cadrul activitatilor de promovare pe piete existente sau noi, participarea la tirguri sau expozitii sau la misiuni de afaceri, situatie in care petenta nu se afla.*

Avand in vedere situatia de fapt prezentata, se retine ca petenta a considerat în totalitate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizitionarea, pe motiv că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru popularizarea firmei si in scopul obtinerii de venituri, deci ca si cheltuieli de publicitate, contrar prevederilor legale mai sus mentionate.

Mai mult decit atat, potrivit constatarilor facute de echipa de inspectie fiscala si consemnate in raportul de inspectie fiscala, cheltuielile efectuate de petenta cu achizitionarea ... nu au la baza un contract scris potrivit prevederilor art.21, alin. 2, lit d) din Codul fiscal .

De altfel, acordarea ... diversilor clienti, nu putea fi conditionata de vreo clauza contractuala care sa asigure vreo actiune de publicitate in favoarea petentei din partea acestora.

Referitor la necesitatea existentei unui contract scris pentru efectuarea cheltuielilor de publicitate, in contestatia formulată petenta invoca prevederile art.21, alin (1) lit d), din Codul fiscal potrivit carora cheltuielile de publicitate efectuate, reprezentand bunuri si servicii achizitionate cu scopul stimulării vânzării nu sunt conditionate de existenta unui contract scris.

Analizind dispozitia legala invocata de petenta organele de solutionare a contestatiei, constata insa ca art.21, alin (1) din Codul Fiscal nu face referire la cheltuielile de publicitate si nu exista la acest aliniat litera d).

Asa cum s-a aratat anterior cheltuielile de publicitate sunt reglementate de dispozitiile art. 21, **alin (2)**, lit. d) din Codul fiscal si conditioneaza deductibilitatea *cheltuielilor de reclama si publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor*, de existenta unui contract scris .

De asemenea in ceea ce priveste cheltuielile de protocol acestea au deductibilitate limitata, aplicandu-se cota de 2% asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit.

Asadar, cum petenta nu aduce alte argumente si nu prezinta documente cu care sa demonstreze caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu achizitionarea, acestea neavind la baza un contract scris si nefiind *bunuri din productia proprie* a petentei care sa constituie o cheltuiala in cadrul activitatilor de promovare pe piete existente sau noi, participarea la tirguri sau expozitii sau la misiuni de afaceri, se retin ca neantemeiate sustinerile petentei, echipa de inspectie fiscala considerand in mod corect ca aceste cheltuieli se incadreaza in categoria cheltuielilor de protocol si nu de publicitate.

In acest sens organele de inspectie fiscala au procedat in mod corect la recalcularea deductibilitatii cheltuielilor de protocol pentru anii 2004 - 2007, potrivit prevederilor art.21, alin (3) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, stabilind un debit suplimentar reprezentand impozit pe profit, aferent perioadei 2004 -2007 in suma de

Referitor la sustinerile petentei potrivit carora inspectia fiscala era obligata sa determine corect baza de impunere, in sensul ca chiar daca societatea, in mod eronat a luat in calcul pentru anii 2004, 2005 o pierdere fiscala de recuperat din anul 2003 mai

mica decat cea declarata si constatata la sfarsitul anului 2003, adica de lei ROL, se retin urmatoarele :

In drept, art. 26, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la recuperarea pierderii anuale, stabilita prin declaratia de impozit pe profit mentioneaza :

"(1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora."

Fata de cele de mai sus, rezulta ca pierdere anuală declarată, se recupereaza in urmatorii cinci ani consecutivi, din profiturile impozabile obtinute in aceasta perioada.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv declaratiile privind impozitul pe profit aferente anilor 2004 si 2005 si Hotararile Consiliului de Administratie, anexe la bilanturile contabile pe anii 2004, 2005 rezulta ca pierderea de recuperat din anii precedenti pe care petenta a avut-o in vedere este de ... lei ROL (... lei RON) pentru fiecare an fiscal.

Asadar, potrivit dispozitiilor legale mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala nu puteau sa nu ia in considerare Hotararea Consiliului de Administratie privind repartizarea profitului si respectiv recuperarea pierderii, in quantumul aprobat de acesta.

Astfel, potrivit art. 18, alin (1) si (4) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) În contabilitate profitul sau pierderea se stabileste lunar, cumulat de la începutul anului. [...]

(4) Pierdere contabilă se acoperă din profitul exercitiului financiar si cel raportat, din rezerve, capital social si din alte resurse financiare proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților [...]".

Cum prin Hotararile Consiliului de Administratie pentru anii 2004 si 2005 s-a facut repartizarea profitului aferent pe destinatii, iar pierderea din anii precedenti a fost acoperita in suma de lei RON pentru fiecare an in parte, organele de solutiere a contestatiei aprecieaza ca in mod corect inspectia fiscala a luat in considerare aceste hotariri, respectiv cu suma hotarita pentru acoperirea pierderii din anii precedenti.

Asadar, faptul ca petenta numai este de acord in prezent cu hotaririle luate la finele anului 2004 si 2005, nu sunt de natura de a influenta constatările organelor de inspectie fiscala, deoarece aceasta se afla in situatia de a-si contesta propriile hotariri, situatie care nu este opozabila organelor fiscale.

Drept urmare, fata de cele de mai sus, sustinerile petentei aparand ca neatemeiate.

b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata în sumă de.... Ron.

b.1 În ceea ce privește TVA stabilit suplimentar in suma de ... aferenta cheltuielilor cu achizitionarea de agende si calendare

Cauza supusa solutionarii este daca organele de solutionare se pot pronunta pe fondul cauzei relativ la diferenta suplimentara de taxa pe valoare adaugata in suma de ... stabilita de organele de inspectie fiscala in sarcina SC ... in conditiile in care

In fapt, in perioada decembrie 2004 - decembrie 2007, SC .. a achizitionat pe baza de facturi fiscale, de la societatile SC .. SRL si SC ... SRL,..., pe care societatea nu le-a luat in considerare la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de protocol, si pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat inspectia fiscala le-a inclus in categoria cheltuielilor de protocol si nu de publicitate cum au fost considerate de societate, aceasta a stabilit un debit suplimentar de TVA in suma de.... **lei**,astfel:

In anul 2004, societatea nu a acordat drept de deducere a TVA in suma de ... lei aferenta cheltuielilor considerate "de publicitate" in suma de .. lei, iar inspectia fiscala a constatat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de .. lei, pentru care trebuia colectat TVA in suma de ... lei.

S-a stabilit astfel debit suplimentar la TVA in suma de .. lei (**.. lei RON**) (... lei - ... lei).

In anul 2005 societatea nu a acordat drept de deducere a TVA, in suma de .. lei aferenta cheltuielilor considerate "de publicitate" in suma de ... lei iar inspectia fiscala a constatat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de ... lei pentru care trebuia colectat TVA in suma de ... lei.

S-a stabilit astfel debit suplimentar la TVA in suma de .. **lei RON**(... lei).

*In anul 2006, inspectia fiscala a constatat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de ... lei pentru care trebuia colectat TVA in suma de ... lei, stabilindu-se astfel debit suplimentar de taxa pe valoare adaugata in suma de **lei RON**.*

*In anul 2007 inspectia fiscala a constatat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de... lei pentru care trebuia colectat TVA in suma de... lei, stabilindu-se astfel debit suplimentar de taxa pe valoare adaugata in suma de **RON**.*

La stabilirea debitului suplimentar in suma de in suma de.. lei aferent perioadei 2004- 2007, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art. 128, alin(1) si alin(8), lit f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, care mentioneaza :

"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): [...]

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum si alte destinatii prevazute de lege, **în conditiile stabilite prin norme."**

Analizand temeiul de drept avut in vedere de organele de inspectie fiscala, se constatata ca alin (8) invocat este operabil incepind abia cu 01.01.2007, iar alin (1) este operabil pe perioada 01.01.2004-31.12.2006.

Incepand cu 01.01.2007, prin modificarile aduse la Codul fiscal, respectiv Legea 343/2006, pct. 88 , pentru alin (1) al art.128 se mentioneaza ;

" Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar".

Totodata se retine ca pina la data de 31.12.2006, dispozitiile alin (8) erau prevazute la alin (9), rezultand asadar ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile legale care operau pentru perioada 2004-2006, acestea precizand doar prevederile aplicabile incepand cu data de 01.01.2007, care erau operabile pentru cheltuieli nedeductibile in suma de 887 lei.

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instructiunile de completare a formularului:

"Punctul 2.1.2 : **se vor înscrie detaliat și în clar** modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, **precum și prezentarea consecințelor fiscale**. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu

prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. *Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."*

Mai mult decit atit, raportat la masura dispusa de colectare a taxei pe valoare adaugata aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal stabilite pe anii fiscali 2004-2007, organele de inspectie trebuiau sa aiba in vedere prevederile normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate de HGR 44/2004 , respectiv pct. 7 alin (3) si alin. (6) emis in aplicarea art.128 alin (9) lit. f din Legea 571/2003 si respectiv pct.6 alin. 11 lit a) si alin (12) emis in aplicarea art. 128 alin (8) lit.f din Legea 571/2003 modificata si completata prin Legea 343/2006.

Or ca si consecinta fiscala a faptei constatate, organele de inspectie fiscala nu au intemeiat pe text si articol de lege masura de colectare a TVA aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal stabilite pe anii fiscali 2004-2007.

Din cele de mai sus se reține că organele de inspectie fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept in vigoare aferent fiecărei perioade fiscale, corespunzator faptei constatate, chiar daca in esenta, continutul acestor alineate este acelasi.

Totodata, in prezentarea consecintei fiscale organele de inspectie fiscala desi mentioneaza ca trebuia colectat TVA aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal constatate, nu fac trimitere la actul normativ care prevede aceasta, respectiv articol, celelalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat.

Astfel, raporatat la dispozitiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, care stipuleza ca : " In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " si având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

Drept urmare, se impune desființarea in parte a CAP 2, pct. din Decizia de impunere nr. -taxa pe valoarea adaugata și CAP III, pct.2, subpct.1 - taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscală încheiat la data de ... și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

"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.

b.2 Referitor la stabilirea debitului suplimentar TVA , in suma de lei aferent cheltuielilor reprezentand prestari de servicii .

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata in suma de ... lei , aferenta unor prestari de servicii, in conditiile in care pentru aceste operatiuni nu se aplica masurile simplificate.

In fapt,in luna *iunie* 2007 SC ... SA a executat lucrari de izolatii termice si protectii la cazan nr.7, pentru beneficiarul SC ... SRL, pentru care a emis factura fiscala seria in valoare de lei si pentru care a aplicat masurile simplificate " taxare inversa".

In drept, art. 160, alin (1) si (2) , lit c) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, referitor la aplicarea masurilor de simplificare, mentioneaza :

"(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru

aplicarea masurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt :[...]

c) lucrările de construcții-montaj;[...] "

Art. 2 , alin. (1) din Ordinul nr. 155 din 31 ianuarie 2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menționează :

"(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 , alin. (2) , lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni."

Potrivit prevederilor legale menționate rezultă ca măsurile simplificate se aplică pentru serviciile prestate în cadrul lucrărilor de construcții - montaj.

Lucrările de construcții - montaj pentru care se aplică măsurile simplificate sunt stipulate în secțiunea F " Construcții ", diviziunea 45 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002, ținându-se cont de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.

Referitor la situația de fapt prezentată rezultă ca petenta a efectuat lucrări de izolații termice și protecții la ..., ce aparține SC ... SA, beneficiarul lucrării fiind SC ... SRL, pentru care a aplicat măsurile simplificate, emitând factura fără TVA nr. ... în valoare de lei.

Analizând conținutul secțiunii F ..., diviziunea 45 - construcții, a rezultat că în cuprinsul acesteia se menționează : "Această diviziune include **construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor** "

Drept urmare, cum lucrările efectuate de SC, pentru SC... SRL se referă la _, se reține că acestea nu pot fi incluse în categoria lucrărilor de construcții **pentru clădiri**.

Tot în cadrul acestei diviziuni apar definite termenii Construcție generală și Construcție specială astfel :

"Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., construcții ingineresti (sau de geniu civil), cum ar fi: autostrăzi, drumuri, străzi, poduri, tuneluri, cai ferate, aerodromuri, porturi și alte proiecte marine sau fluviale, sisteme de irigații, sisteme de canalizare, dispozitive industriale, conducte și linii electrice, baze sportive etc.

Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. [...] Sunt incluse activități ca: fixarea pilonilor, lucrări de fundații, forarea puturilor, lucrări de armare, lucrări de betoane, zidării, fixarea elementelor prefabricate, schelarie, fixarea acoperisului etc. Aici este inclusă realizarea structurilor de oțel, cu condiția ca piesele componente să nu fie produse de aceeași unitate."

De asemenea la alin 2) din Ordinul Nr. 155 din 31 ianuarie 2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se fac următoarele precizări:

"(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1)".

Rezulta astfel ca, intrucat lucrarile “.....”, nu sunt incluse in sectiunea F Constructii diviziunea 45, din anexa la Ordinul presedintelui Institutului Național de Statistica nr. 601/2002, acestea nu pot fi considerate lucrari la constructii generale sau speciale si nu sunt supuse masurilor de simplificare prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De altfel, atit in raportul de inspectie fiscala cit si punctul de vedere exprimat privind contestatia formulata de SC, organele de inspectie fiscala precizeaza ca in cursul anului 2007, aceasta avea cunoștință de faptul că lucrarile efectuate constatând in ..”, nu sunt supuse măsurilor simplificate întrucât și aceasta la rândul ei, în calitate de “ Client “ al SC ... SRL pentru aceleași gen de lucrări și-a dedus TVA inscrisa in facturile fiscale emise de furnizor.

Argumentele aduse de SC..... ... potrivit carora “...in mod gresit si nelegal organele fiscale au considerat ca lucrarile ... efectuate de societatea noastra pentru beneficiarul SC ... SRL...nu li s-ar aplica masuri simplificate, calculand in mod gresit un TVA suplimentar in suma de ... lei...” sunt nefondate deoarece petenta mentioneaza eronat ca lucrarile in cauza constau in... cand de fapt acestea reprezinta lucrari de ...

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se retine ca în mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adaugata inscrisa in fact ..., stabilind un debit suplimentar TVA in suma de ... **Ron**, contestatia formulata aparind ca neântemeiata pentru acest capăt de cerere .

c) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, o parte din debitul care le-a generat este incert și acesta urmează a fi reanalizat de organele de control.

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, o parte din taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei urmează a fi reanalizată, pe cale de consecință, accesoriile în sumă de lei, urmează să fie recalulate o dată cu aceasta.

d) Referitor la suma de ... lei, reprezentand contributia la asigurarile sociale de sanatate datorate de angajator.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia calcularii si virarii contributiei unitatii la fondul de asigurari sociale de sanatate pentru indemnizatiile primite de cele doua persoane membre in consiliul de administratie, pentru care au fost incheiate contracte de administrare, indemnizatii care nu au fost cuprinse in fondul de salarii.

În fapt, in perioada ..., SC a acordat directorului general - ..., sub forma de indemnizatie suma de ... lei si in perioada... a acordat directorului, sub forma de indemnizatie suma de ... lei, in baza contractelor de administrare incheiate cu acestia.

SC SA a inregistrat in evidenta contabila indemnizatiile respective prin articolul contabil ..., acestea nefiind incluse in fondul de salarii.

În drept, art. 258, alin 1) si 2) si din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii mentioneaza :

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

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

Art 258¹, alin 1) , 2) și 3) din același act normativ are următorul cuprins :

“(1) Cotele de contribuții prevăzute la art. 257 și 258 se pot modifica prin legea bugetului de stat.

(2) Cota de contribuție prevăzută la art. 258 se stabilește pentru anul 2007 la 6%

(3) Cota prevăzută la alin. (2) se aplică începând cu drepturile salariale aferente lunii ianuarie 2007.”

Art. 55, alin 2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal referitor la sumele ce sunt asimilate salariilor menționează:

“(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor :[...]

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori ; [...]

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

Având în vedere situația de drept prezentată rezultă că persoanele juridice au obligația sa calculeze și sa vireze la fondul de asigurări sociale de sănătate o contribuție calculată sub forma de procent asupra fondului de salarii.

De asemenea, sumele primite de către reprezentanții în consiliul de administrație sunt asimilate salariilor, iar prin fond de salarii realizat se înțelege *totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale **sau asimilate salariilor.***

Potrivit situației de fapt prezentate rezultă că cele două persoane, respectiv au fost retribuite în perioada ..., de către SC, cu indemnizații lunare, stabilite în baza contractelor de administrare, pentru care societatea nu a calculat și virat contribuția unității la asigurările sociale de sănătate, conform prevederilor art. 258, alin 1 și 2 din Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

În contestația formulată petenta susține că în mod legal a considerat că indemnizația convenită administratorilor, în baza contractului de administrare nu este cuprinsă în fondul de salarii și nici asimilată salariilor, pentru acestea nefiind aplicabile prevederile art.258, alin.1) și 2) din Legea 95/2006.

Totodată consideră că abia **începând cu data de ... aceste indemnizații intra în fondul de salarii**, invocând în acest sens prevederile art.152, alin (2) și (3) din OG 82 / 28.06.2007 pentru modificarea Legii 31/1990 a societăților comerciale și consideră că inspectia fiscală a aplicat retroactiv prevederile OG 82/2007, încalcând în acest sens principiul de drept al neretroactivității legii civile .

Asa cum este precizat și în punctul de vedere cu privire la modul de soluționare a contestației, organele de inspectie fiscală au aplicat la stabilirea CASS angajator, doar prevederile Legii 95/2006, privind reforma în domeniul sănătății, precum și prevederile art.55, alin 2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care erau în vigoare la data respectivă, fără a menționa nici în Decizia de impunere și nici în Raportul de inspectie fiscală prevederile OG 82/2007, astfel ca susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei .

De asemenea atât în punctul de vedere formulat de inspectia fiscală, precum și din documentele anexate la dosarul contestației rezultă că cele două persoane, în anul 2006 au avut contracte individuale de muncă cu..., care au fost reziliate în anul 2007, fiind apoi întocmite contracte de management și potrivit acestora, activitatea de bază a fost desfășurată în cadrul SC SA .

In aceste conditii, desi petenta face referire in contestatie la adresa ..., prin care CAS Valcea comunica d-lui ... ca SC... SA a depus listele nominale cu persoanele asigurate, in perioada ... si pentru care a efectuat viramentele necesare, se retine ca aceasta nu exonereaza societatea de la plata contributiei unitatii la fondul de sanatate, intrucat indemnizatiile respective trebuiau incluse in fondul de salarii, potrivit art.258), alin 1) si 2) din Legea Legea 95/2006.

Petenta invoca in contestatie ca pentru perioada iulie - decembrie 2007 si ianuarie - februarie 2008 societatea a declarat si virat contributia datorata de angajator la asigurarile sociale de sanatate, pentru administratorul ..., in suma de lei in conformitate cu prevederile OG 82/2007 si ale Ordinului 617/13.08.2007, prin care s-au modificat prevederile Legii 95/2006 și astfel pentru perioada februarie -iunie 2007 aceasta nu datora CASS angajator, indemnizatia administratorului in aceasta perioada nefacand parte din fondul de salarii .

Conform situatiei de drept prezentate, in perioada februarie 2007 - iunie 2007, erau aplicabile prevederile Legii 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, respectiv art.258, alin 1) si 2) si de asemenea , prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, art.55, alin 2, lit f si k, iar la stabilirea debitului suplimentar s-a tinut cont de sumele declarate si virate de societate, asa cum rezulta din anexele aflate la dosarul contestatiei (anexa 16, 8 si 9).

In concluzie, potrivit situatiei de fapt si de drept prezentate organele de soluționare a contestatiei retin ca în mod corect **a fost stabilit debit suplimentar in suma de ... lei**, reprezentand contributia unitatii la asigurarile sociale de sanatate datorate pentru indemnizatiile platite de unitate directorului general si directorului tehnic, in baza contractelor de administrare incheiate cu acestia, susținerea petentei apărând ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

e) Referitor la suma totala de ... lei reprezentand:... lei CAS asigurati,... lei contributia la fondul de somaj datorata de angajati si ... lei CASS angajati.

In fapt, în data de 31.03.2005, SC ... SA a depus la DGFP Valcea, cu nr.... Declaratia inventar privind contributiile restante la data de... si neachitate pana la data de 31.01.2004.

Prin aceasta societatea a declarat urmatoarele contributii restante :

- ... lei ROL CAS angajati;
- 0 lei somaj angajati;
- .. lei ROL CASS angajati.

Potrivit evidentei contabile, societatea avea evidentiate la data de 31.12.2003 urmatoarele restante, in ceea ce priveste contributiile sociale;

- .. lei ROL CAS angajati;
- .. lei ROL somaj angajati;
- ... lei ROL CASS angajati.

Fata de datele din evidenta contabila societatea a declarat restante mai mici astfel :

- pentru CAS angajati mai putin cu suma de .. lei ROL (... ROL .. lei ROL)
- pentru contributia la asigurarile de somaj angajati mai putin cu suma de .. lei ROL .. lei ROL - 0 lei ROL);
- pentru CASS angajati mai putin cu suma de .. lei ROL (... lei ROL - .. lei ROL).

In luna ianuarie 2004, SC ... SA a achitat corect restantele evidentiate in contabilitate .

În drept, art. 82, alin.3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, referitor la obligatia contribuabililor de a completa declaratiile fiscale mentioneaza :

“(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale înscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei

sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre împuternicit.”

Fata de prevederile legale precizate, rezulta ca fiecare contribuabil are obligatia de a completa declaratiile fiscale in mod corect, complet si cu buna-credinta, asa cum rezulta din situatia fiscala inregistrata de acestia.

Potrivit situatiei de fapt fiscale inregistrate, rezulta ca in ceea ce priveste contributia de asigurari sociale datorate de angajati, contributia la fondul de somaj datorata de angajati si contributia de asigurari de sanatate datorate de angajati petenta a declarat prin Declaratia inventar, contributiile restante, mai mici decat cele evidentiate in contabilitate si constatate de inspectia fiscala.

Potrivit documentelor aflate la dosarul contestatiei, respectiv anexele ... precum si din anexa .. situatia contributiilor datorate si virate aferente perioadei septembrie - decembrie 2003, se constata ca atat in ceea ce priveste CAS angajati, CASS angajati si somaj angajati petenta a inregistrat la sfarsitul anului 2003 un sold mai mare decat cel declarat, iar la sfarsitul perioadei verificate, august 2008, intrucat petenta a declarat restante mai mici decat cele evidentiate si constatate, in mod corect rezulta debit suplimentar in suma totala de ... reprezentand:... asigurati,... contributia la fondul de somaj datorata de angajati si ... CASS angajati, stabilit in sarcina petentei de catre inspectia fiscala.

Asadar, raportat la dispozitiile art. 85 alin (1) lit.a si b din OG 92/2003 rep care stipuleaza ca impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, se stabilesc fie prin declaratie fiscala depusa de contribuabil fie prin decizie de impunere emisa de organul fiscal , cum petenta nu a declarat in mod corect obligatiile datorate la fondurile speciale , pentru diferenta nedeclarata, in mod legal organele de inspectie fiscala au emis decizie de impunere.

Astfel, in situatia in care pe perioada supusa inspectiei fiscale se constata declararea neconforma cu situatia reala sau nedeclararea unor obligatii fiscale inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului, organele de inspectie fiscala au obligatia de preluare a acestor diferente in Decizia de impunere , similar debitelor suplimentare stabilite.

f) Referitor la suma de... lei reprezentand contributia de asigurari sociale dedusa din CAS datorata de angajator conform art.54, alin.2, din OUG 150/2002.

In fapt, în perioada septembrie 2003 - decembrie 2005 SC a aplicat prevederile art. 54, alin 2, din OUG 150/2002 privind organizarea si functionarea sistemului de asigurari sociale de sanatate in sensul ca pentru persoanele aflate in concediu pentru cresterea copilului a stabilit contributia de asigurari sociale dedusa din CAS datorata de angajator prin aplicarea cotei de 6,5% asupra sumei reprezentand valoarea a doua salarii de baza minime brute pe tara .

Astfel, societatea a declarat contributie de asigurari sociale dedusa din CAS in suma de 0 lei, a virat o contributie in suma de ... iar soldul declarat a fost in suma de ... lei.

Inspectia fiscala a constatat o contributie de asigurari sociale dedusa din CAS in suma de... lei, iar soldul constatat a fost in suma de ... (.... lei).

Datorita faptului ca societatea a declarat eronat contributia de asigurari sociale dedusa din CAS, a fost stabilit debit suplimentar in suma de ... lei.

În drept, art 80, alin 3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, referitor la obligatia contribuabililor de a completa declaratii fiscale mentioneaza :

“(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale înscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre împuternicit.”

Potrivit situației de drept prezentate contribuabilii au obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Din situația de fapt prezentată rezultă că petenta a aplicat prevederile art.54, alin. 2 din OUG 150 / 2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate în care se menționează: " *contribuțiile pentru persoanele prevăzute la alin (1), lit a) și b) , adică pentru persoanele aflate în concediu pentru creșterea copilului se stabilesc prin aplicarea cotei de 6,5% asupra sumei reprezentând valoarea a două salarii de bază minime brute pe țară*".

Intrucât petenta a evidențiat și achitat în mod corect un CAS de plată mai puțin cu cheltuielile suportate din CAS , cheltuieli pe care le-a declarat la..., **fără a fi însă declarate și la DGFP Valcea**, în conformitate cu prevederile art. 80, alin 3) , din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală referitor la obligația contribuabililor de a completa declarații fiscale, rezultă că în mod corect inspectia fiscală a stabilit debit suplimentar în suma de.. lei reprezentând contribuție de asigurări sociale dedusă din CAS.

g) Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:... lei accesorii aferente CAS asigurați, ... lei accesorii aferente contribuției la fondul de somaj datorată de angajați , ... accesorii aferente CASS angajați, ... lei accesorii aferente CASS angajator și ... accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate deduse din CAS datorată de angajator.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior debitul care le-a generat este corect stabilit în sarcina SC... SA conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", iar petenta nu motivează în nici un fel contestația privind aceste accesorii.

În fapt, prin Decizia nr. .. din .., au fost stabilite în sarcina SC . totală de ... lei aferente debitelor suplimentare pentru CAS asigurați, CASS asigurați somaj asigurați, taxa pe valoarea adăugată, CASS angajator și concedii medicale astfel:

- .. lei accesorii aferente CAS asigurați;
- ... accesorii aferente somaj asigurați;
- .. aferente CASS asigurați;
- .. lei accesorii aferente CASS angajator;
- ... lei accesorii pentru contribuția de asigurări de sănătate deduse din CAS.

În drept, art. 206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[....] "

Art 213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

" **Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**"

Fata de cele de mai sus, se reține că întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la aceste sume, sus menționate, constatate de organele de inspecție fiscală, contestația apare ca neargumentată.

nemotivată și neantemeiată la acest capăt de cerere, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei.

Totodată, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă totală de ... lei reprezentând: CAS asigurați, contribuția la fondul de somaj datorată de angajați, CASS angajați, CASS angajator și contribuție la asigurările de sănătate calculată pentru concediile medicale, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în suma totală de lei aferente debitului care le-a generat.

h) Referitor la accesoriile în sumă de... lei aferente impozitului pe profit .

În fapt, prin Decizia nr.... ..., au fost stabilite în sarcina SC ... accesorii în sumă totală de ..., din care contestate suma de .. suplimentară de impozit pe profit stabilită în sarcina sa.

Atât în preambulul contestației formulate cât și la pagina 2 unde sunt detaliate motivele acțiunii petenta contestă accesorii aferente impozitului pe profit în suma de lei.

În decizia de impunere, ce reprezintă titlu de creanță contestat și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestei decizii, organele de inspecție fiscală au menționat ca temei de drept numai prevederile art.115, alin.1 și art.116, alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, în baza cărora au fost stabilite accesorii de organele de inspecție fiscală .

În drept, Art.109, alin 1 și 2 din OUG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală menționează:

“1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv .”

2) Prin excepție de la prevederile alin.1, se datorează dobânzi după cum urmează :**“ pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau a taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv .”**

Art.108 a fost modificat prin art.114 din OG nr.92/2003, republicată la data de 24.06.2004, art.109 a fost modificat de prevederile art.115, iar art.114 a fost modificat de art.120 .

Art.114

“ Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv . Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor . “

Aceste prevederi legale au fost modificate de dispozițiile art.115, alin.1 și art.116, alin.1 din OG nr.92/2003 republicată la 26.09.2005, care au următorul conținut :

Art.115, alin.1 și art.116, alin.1 din OG nr.92/2003 republicată la 26.09.2005, au următorul conținut :

Art.115, alin.1

“ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere .”

Art.116, alin.1

“1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv .”

Aceste prevederi legale au fost modificate de prevederile art. 119, alin.1 și art.120, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de **31.07.2007** , care precizează :

Art. 119, alin.1

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

Art. 120, alin.1

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

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, rezultă că pentru plata cu întârziere a diferențelor de impozite și taxe, petenta datorează majorări și penalități de întârziere .

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, rezultă că, la calcularea accesoriilor pana la data de ... pentru impozitul pe profit organele de inspecție fiscală au avut în vedere numai prevederile art.115 și art.116 din OG nr.92/2003 republicat la data de 26.09.2005, **în vigoare pe perioada 26.09.2005-01.09.2007.**

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, organele de soluționare a contestației rețin că pentru calcularea accesoriilor pana in data de 31.10.2008 aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar au operat acte normative diferite .

Odata cu intrarea in vigoare a Codului de procedura fiscala, si potrivit completărilor si modificarilor aduse de legiuitor, si respectiv republicarile periodice ale acestuia, articolele au primit o alta numerotare, inclusiv cele cu referire la calcularea accesoriilor de intirziere pentru neachitarea la termenul de scadenta a impozitelor, taxelor , contributiilor si altor sume datorate bugetului consolidat al statului, al caror continut a fost redat anterior.

Se retine astfel ca in esenta, asa cum au fost redate mai sus, continutul acestor articole este acelasi desi au numerotari diferite si se refera la obligatia operatorilor economici de a achita accesorii pentru nevirarea la termenul de scadență de către acestia a obligațiilor de plată, catre bugetul statului.

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului:

“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept in vigoare pe perioada verificata pentru accesoriile calculate pentru obligatia principala, chiar daca in esenta asa cum au fost redate mai sus, continutul acestor articole este acelasi desi au numerotari diferite si se refera la obligatia operatorilor economici de a achita accesorii pentru nevirarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, catre bugetul statului.

Mai mult decit atat, atât in raportul de inspectie fiscala cât si in decizia de impunere la stabilirea accesoriilor aferente diferentelor suplimentare de impozit pe profit, apar invocate numai prevederile art.115 și art.116 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005, în vigoare numai pe perioada 26.09.2005-01.01.2007.

Drept urmare, având în vedere situația de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii accesoriilor în sumă de ... aferente impozitului pe profit ceea ce impune desființarea ... din Decizia de impunere nr. ... -accesorii Impozit pe profit și CAP III, -

accesorii impozit profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

“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.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.(1) și (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulată de .. din ... ca neantemeiată pentru debitul suplimentar în suma de .. din care : .. taxa pe valoarea adăugată, .. impozit pe profit ,... CAS angajați, .. somaj angajați, .. CASS angajați... CASS angajator și ... contribuție la asigurările sociale de sănătate aferente concediilor medicale.

Art.2 Respingerea contestației formulată de **SC** din .. ca neantemeiată și nemotivată pentru accesoriile în suma totală de ... aferente debitul suplimentar, din care : ... accesorii aferente CAS angajați, ... accesorii aferente somaj angajați, ... accesorii aferente CASS angajați,... lei accesorii aferente CASS angajator și ... accesorii aferente contribuției la asigurările sociale de sănătate aferente concediilor medicale.

Art.3 Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .., ... și aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestuia și Cap. III , din Raportul de Inspecție Fiscală întocmit pentru **SC**... .., pentru suma de .. lei din care : .. TVA, ... lei accesorii aferente TVA șilei accesorii aferente impozit pe profit și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Art.4 Respingerea contestației formulată de **SC**... .. ca fiind fără obiect pentru suma de .. reprezentând : .. impozit pe profit și ... CASS angajator.

Art.5 Respingerea contestației formulată de **SC** .. **SA** din ... ca fiind lipsită de interes pentru suma de.. reprezentând CAS angajator.