



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



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : 021 3199759 interior 2073  
Fax : 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 180 din .06.2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. .X. S.R.L din .X. .X.**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
sub nr.907759/18.X.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./11.X.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub nr.907759/18.X.2010 asupra contestației formulate de S.C. .X. .X. S.R.L cu sediul în .X. .X., Bd. X nr.18, județul .X..

S.C. .X. .X. S.R.L este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J 12/622/1997 are codul unic de înregistrare RO 9338154, iar la data depunerii contestației figura la poziția nr.872 din anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/29.07.2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. .X. S.R.L contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Societatea solicită suspendarea executării sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr.407/26.X.2010 până la soluționarea contestației.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010, respectiv 06.X.2010, conform semnăturii aplicate pe confirmarea de primire a recomandatei nr.21006, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația societății a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de 03.X.2010 potrivit

ștampilei Serviciului registratură din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. aplicată pe originalul contestației.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art 207 alin. 1 și art. 209 alin. 1 lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. .X. S.R.L.

**I. Societatea contestatoare** consideră nelegală și neîntemeiată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., motivând că baza de impozitare pentru calculul majorărilor de întârziere nu este stabilită corect și legal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, invocând principiul independenței exercițiului financiar, în mod eronat au lăsat să se înțeleagă că veniturile au fost înregistrate în evidența contabilă doar la data încasării lor, lucru neadevărat deoarece veniturile au fost înregistrate la data emiterii documentului justificativ, respectiv factura și nu la data încasării lor sau pe baza vreunui document de încasare.

Față de susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite condițiile din Anexa nr.1 capitol 2 secțiunea 5 pct.5.3 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, societatea arată că potrivit clauzelor contractuale : *“în termen de 10 zile de la terminarea perioadei evaluate, .X. va notifica Distribuitorul în cazul în care acesta îndeplinește criteriile de performanță pentru bonus. În termen de 15 zile calendaristice de la data notificării, Distribuitorul va emite o factură către .X. conform cu cele notificate de acesta”*.

Prin notificarea respectivă, .X. România S.A, comunică valoarea bonusurilor, faptul că S.C. .X. .X. S.R.L are dreptul la aceste bonusuri în urma evaluării, că este de acord cu ele și le însușește, deci consideră că momentul notificării este momentul în care veniturile sunt cuantificate și certe pentru societatea contestatoare.

În urma notificării, S.C. .X. .X. S.R.L a emis factura fiscală pe care a înregistrat-o la această dată în evidențele contabile, respectând în acest mod prevederile din anexa nr.1 capitol 2 secțiunea 6 pct.41 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, referitoare la înregistrarea cronologică și sistematică a informațiilor.

Totodată, societatea consideră că prin înregistrarea veniturilor în anul fiscal în care factura a fost emisă și înregistrată în evidențele contabile, deci la momentul când veniturile au fost certe, cuantificate și realizate a respectat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea invocă prevederile art.51 Secțiunea 8 Reguli de evaluare din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care înlocuiește Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora *“reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate, pe seama conturilor de terți”*.

**În concluzie, societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 și în consecință recalcularea majorărilor de întârziere având ca bază de impozitare, bonusurile cuvenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu S.C. .X. S.A.**

**II. Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010** întocmit de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală a avut ca obiectiv modul de determinare, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului consolidat al statului asupra perioadei 01.X.2004 - 30.X.2009, precum și controlul anticipat al sumei negative de TVA în cuantum de .X. lei solicitată la rambursare prin decontul întocmit pentru luna .X. 2009 depus la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.971465/24.X.2009.

Perioada supusă verificării a fost 01.X.2004 - 31.X.2008.

**a)** Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L a diminuat eronat profitul impozabil pe anul 2004 cu suma de .X. lei, în loc de suma de .X. lei reprezentând pierderea aferentă anului 2003 și care figura în declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2003.

Deoarece a fost diminuat nejustificat profitul impozabil pe anul 2004 cu suma de .X. lei, prin încălcarea prevederilor art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil pe anul 2004 cu suma de .X. lei.

**b)** Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă, contravaloarea unor venituri

reprezentând bonusuri cuvenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu .X. S.A. ( fostă .X. S.A ).

Astfel, exemplificăm din situația bonusurilor de la Cap.III A Impozit pe profit pct.5 lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010, faptul că veniturile aferente facturii nr.2197667/19.X.2004 care cuprinde bonusuri cuvenite pentru trimestrul III 2004 în valoare de .X. lei au fost înregistrate în trimestrul IV 2004, iar veniturile aferente facturii nr.9706944/27.X.2005 care cuprinde bonusuri cuvenite pentru trimestrul III 2005 în valoare de .X. lei au fost înregistrate în trimestrul IV 2005.

Potrivit prevederilor contractuale : *”în cazul în care suma cartelelor valorice și a cartelelor valorice electronice comandate de Distribuitor și livrate de .X. pe perioada unui trimestru este .X. mare decât un anume interval, .X. va acorda distribuitorului un bonus. Acest bonus se calculează, la valoarea totală în ROL a facturilor corespunzătoare cartelelor valorice comandate de Distribuitor și livrate de .X. în trimestrul evaluat.*

*În termen de 10 zile lucrătoare de la terminarea perioadei evaluate, .X. va notifica Distribuitorul în cazul în care acesta îndeplinește criteriile de performanță pentru bonus. În termen de 15 zile calendaristice de la data notificării, Distribuitorul va emite o factură fiscală către .X., conform cu cele notificate de acesta. .X. va achita factura fiscală în termen de maxim 30 de zile de la data emiterii acesteia de către Distribuitor”.*

Organele de inspecție fiscală au consemnat că facturarea bonusurilor respective se înscrie în prevederile contractuale, în sensul că bonusurile aferente vânzărilor dintr-un trimestru sunt facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L în trimestrul următor, însă înregistrarea acestora ca venituri s-a făcut în trimestrele în care acestea au fost facturate și nu în cele în care a luat naștere dreptul de a fi obținute, respectiv în trimestrele în care au fost depășite țargeturile de vânzări.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că în speță sunt incidente prevederile art.2 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare ale Anexei nr.1 Cap.2 secțiunea 2 pct.2.1, pct.2.5 și secțiunea 5 pct.5.3 lit.b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu Directivele europene, în vigoare în perioada 2004 – 2005, precum și prevederile Anexei nr.1 Cap.2 secțiunea 6 pct.41, pct.45 și secțiunea 7 pct.210 (3) și pct.214 (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, în vigoare în perioada 2006 – 2008.

Astfel, în baza prevederilor art.19 alin.1 și art.34 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea avea obligația de a înregistra veniturile corespunzătoare bonusurilor în trimestrele în care depășirea plafoanelor de vânzări s-a produs, valoarea acestora putând fi cuantificată în trimestrele respective.

Organele de inspecție fiscală au menționat că începând cu luna .X. 2008, S.C. .X. .X. S.R.L a procedat la calculul lunar al discounturilor convenite și evidențierea corespunzătoare a acestora ca venituri, în corespondență cu contul 418 “ *Facturi de întocmit*”, respectând în acest mod prevederile legale la care s-a făcut referire .X. sus.

În concluzie, deoarece veniturile au fost înregistrate cu întârziere, baza impozabilă a impozitului pe profit a suferit modificări de la un trimestru la altul, efectul fiscal al acestei deficiențe constă în neachitarea, la termen a impozitului pe profit, fapt care a impus stabilirea de accesorii pentru perioadele de întârziere, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010.

c) Organele de inspecție fiscală au .X. constatat că S.C. .X. .X. S.R.L a considerat în mod nejustificat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând creanțe comerciale neîncasate, încălcând în acest mod prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Întrucât la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea nu a putut face dovada că respectivele creanțe neîncasate se încadrează în vreuna din situațiile prevăzute de pct.32<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală majorând profitul impozabil pe anii 2004 și 2008 cu această sumă.

d) S.C. .X. .X. S.R.L a considerat în mod eronat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent trim. III 2005, cheltuieli de sponsorizare în sumă de .X. lei înregistrate în contul 6582 “ *Donații și subvenții acordate*”, fiind îndeplinite condițiile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul a scăzut din impozitul pe profit datorat la trim.III 2005, însă suma respectivă a fost dedusă în mod eronat și din profitul impozabil aferent aceleiași perioade.

Deficiența a fost remediată la determinarea profitului impozabil aferent trim. IV 2008 prin calculul efectuat pe cumulat, cheltuielile respective fiind tratate ca nedeductibile fiscal. Efectul fiscal al deficienței prezentate rezidă în neachitarea în termenul legal a impozitului pe profit datorat, fapt ce a impus stabilirea de accesorii pentru perioadele de întârziere, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în contul 628 “ *Cheltuieli cu serviciile prestate de terți*” și a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea unor lucrări de construcții efectuate pentru realizarea unui obiectiv de investiții denumit ansamblul rezidențial .X..

Sumele în cauză au fost stornate din contul 628 *“Cheltuieli cu serviciile prestate de terți”* și înregistrate în contul 231 *“Imobilizări în curs”*, în trimestrele următoare celor în care au fost incluse pe cheltuieli, ne.X.fiind deduse la calculul profitului impozabil în trimestrele respective.

Întrucât diminuarea profitului impozabil aferent trim.I 2007 cu suma de .X. lei a fost remediată la trim.II 2007, iar diminuarea profitului impozabil aferent trim.III 2007 cu suma de .X. lei a fost remediată la trim.IV 2007, rezultă că nu au fost respectate prevederile art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Efectul fiscal al deficienței prezentate rezidă în neachitarea în termenul legal a impozitului pe profit datorat, fapt ce a impus stabilirea de accesorii pentru perioadele de întârziere, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010.

f) În perioada octombrie 2005-.X. 2008, S.C. .X. .X. S.R.L a efectuat achiziții de bunuri/prestări de servicii care au fost utilizate pentru amenajarea sediului social din .X. .X., Bd. .X. nr.18, contravaloarea acestora fiind înregistrată în contul 231 *“Imobilizări corporale”*. Imobilul la care s-au efectuat investițiile aparține S.C..X. 2000 S.R.L din .X. .X., fiind închiriat de societatea contestatoare în baza contractului de închiriere nr.30/25.X.2005.

Contravaloarea lucrărilor de modernizare aferente suprafeței de 1.441 mp. facturată către .X. 2000 S.R.L. cu factura nr.22961/25.X.2009 este de .X. lei, sumă evidențiată cu ocazia vânzării în contul 117 *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*, deci fără afectarea veniturilor aferente anului 2009.

Deoarece valoarea investițiilor în sumă de .X. lei a fost amortizată integral până la data de 01.X.2008 prin eșalonarea acestora pe cheltuieli pe perioada contractului, iar facturarea cu întârziere a acestora a condus la diminuarea profitului impozabil aferent trim.IV 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, suma de .X. lei constituie profit impozabil suplimentar la trim.IV 2008.

Urmare deficiențelor constatate la Cap. III pct.5 literele a, c, și f din Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei și au calculat în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L impozit pe profit suplimentar în sumă de 80.033 lei.

De asemenea, urmare tuturor deficiențelor constatate în cuprinsul Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010 au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă totală de .X. lei compusă din majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.121 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1.Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de .X. lei **Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. datorează accesorii, în condițiile în care motivațiile și argumentele societății nu sunt de natură a înlătura constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe fiecare perioadă în parte pentru care au fost calculate aceste accesorii.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit pe perioada 01.X.2004 - 31.X.2008 cu suma totală de .X. lei, calculând în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de 80.033 lei.

Astfel, s-a constatat că S.C. .X. .X. S.R.L :

- a diminuat eronat profitul impozabil pe anul 2004 cu suma de .X. lei, prin încălcarea prevederilor art.26 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă, veniturile corespunzătoare bonusurilor convenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu SC .X. S.A. ( fostă .X. S.A.), respectiv în trimestrele în care aceste venituri au fost facturate și nu în trimestrele în care au fost depășite targeturile de vânzări prin încălcarea prevederilor art.19 alin.1 și art.34 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Întrucât baza impozabilă a impozitului pe profit a suferit modificări de la un trimestru la altul, fapt care a condus la achitarea cu întârziere a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii pentru perioadele de întârziere;

- a considerat în mod nejustificat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând creanțe comerciale neîncasate din anii 2004 și 2008, încălcând în acest mod prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- a considerat în mod eronat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent trim. III 2005, cheltuieli de sponsorizare în sumă de .X. lei,

în sensul că a scăzut respectiva sumă din impozitul pe profit datorat la trim.III 2005 și a dedus-o și din profitul impozabil aferent aceleiași perioade.

Deficiența a fost remediată de societate la determinarea profitului impozabil aferent trim. IV 2008, cheltuielile respective fiind tratate ca nedeductibile fiscal ceea ce a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală de accesorii pentru perioadele de întârziere;

- a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, contravaloarea unor lucrări de construcții efectuate pentru realizarea unui obiectiv de investiții. Întrucât diminuarea profitului impozabil aferent trim.I 2007 cu suma de .X. lei a fost remediată la trim.II 2007, iar diminuarea profitului impozabil aferent trim.III 2007 cu suma de .X. lei a fost remediată la trim.IV 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, efectul fiscal constând în achitarea cu întârziere a impozitului pe profit datorat, fapt ce a impus stabilirea de accesorii pentru perioadele de întârziere,

- societatea a amortizat contravaloarea lucrărilor de modernizare în sumă de .X. lei integral până la data de 01.X.2008 prin eşalonarea acestora pe cheltuieli pe perioada contractului încheiat cu S.C..X. 2000 S.R.L din .X. .X., iar facturarea cu întârziere a acestora a condus la diminuarea profitului impozabil aferent trim.IV 2008, organele de inspecție fiscală constatând că au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei constituie profit impozabil suplimentar la trim.IV 2008.

Urmare deficiențelor constatate au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă totală de **.X. lei** compusă din majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.121 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea, deși contestă suma totală de .X. lei reprezentand majorări de întârzierere calculate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 aduce argumente nu.X. în ceea ce privește majorările de întârziere provenite din achitarea cu întârziere a impozitului pe profit aferent bonusurilor convenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu .X. S.A. Astfel, considerând că prin înregistrarea veniturilor din bonusuri în anul fiscal în care factura a fost emisă și înregistrată în evidențele contabile, deci la momentul când veniturile au fost certe, cuantificate și realizate a respectat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală



nr.407/26.X.2010 și în consecință recalcularea majorărilor de întârziere având ca bază de impozitare, bonusurile convenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu S.C. .X. S.A.

**În drept**, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

*“(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. (...)”*

Potrivit prevederilor legale menționate .X. sus, 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.

Totodată la art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că : *(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*.

**a)** Cu privire la înregistrarea cu întârziere a veniturilor provenite din bonusuri și accesoriile aferente impozitului pe profit astfel calculate, se rețin următoarele:

Potrivit textelor de lege suscitade și având în vedere prevederile contractuale, societatea avea obligația ca la momentul în care îndeplinea criteriile de performanță pentru bonus prin depășirea țargeturilor de vânzări, să consemneze valoarea respectivelor bonusuri într-un document, în baza căruia să înregistreze venitul obținut și care să fie luat în calcul la stabilirea profitului impozabil realizat în perioada respectivă.

Astfel, S.C. .X. .X. S.R.L. avea obligația de majorare a profitului impozabil și de a calcula impozit pe profit aferent la luna în care a luat naștere dreptul de a fi obținute bonusuri, respectiv în trimestrele în care au fost depășite țargeturile de vânzări, impozit care trebuia declarat și plătit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, în conformitate cu prevederile art.34 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești*

*contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a”.*

Din analiza notificărilor din 20.X.2004 și respectiv 12.02.2004, existente în copie la dosarul cauzei reiese că *“Discountul pentru cartelele SIM (...) se calculează în funcție de valoarea comenzilor totale ale Distribuitorului livrate de .X. evaluate trimestrial la aceleași date pentru toți Distribuitorii .X.. Discountul se calculează la prețul de vânzare și se aplică la comenzile din următoarele trei luni ca și discount de volum. (...) etapele de evaluare vor respecta trimestrele calendaristice. Discountul pentru cartele valorice plastic este de 12 % și respectiv 14% pentru cartele valorice electronice”.*

Din *“Contractul distribuitor .X. – Produse și servicii plătite anticipat”, anexat în copie la dosar, încheiat la data de 10.02.2004 între .X. SA și .X. IMPEX SRL, se reține:*

*“(...) în cazul în care suma cartelelor valorice și a cartelelor valorice electronice comandate de Distribuitor și livrate de .X. pe perioada unui trimestru este .X. mare decât un anumit interval, .X. va acorda distribuitorului un bonus. Acest bonus se calculează, la valoarea totală în ROL a facturilor corespunzătoare cartelelor valorice comandate de Distribuitor și livrate de .X. în trimestrul evaluat.*

*În termen de 10 zile lucrătoare de la terminarea perioadei evaluate, .X. va notifica Distribuitorul în cazul în care acesta îndeplinește criteriile de performanță pentru bonus. În termen de 15 zile calendaristice de la data notificării, Distribuitorul va emite o factură fiscală către .X., conform cu cele notificate de acesta. .X. va achita factura fiscală în termen de maxim 30 de zile de la data emiterii acesteia de către Distribuitor”.*

În speță sunt incidente și prevederile Anexei nr.1 cap.2 secțiunea 2 pct.2.1 și pct.2.5, secțiunea 5 pct.5.3 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, în vigoare în perioada 2004-2005, conform cărora :

*“2.1. - Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare anuale simplificate ale unei persoane juridice se efectuează în conformitate cu principiile prezentate la pct. 2.2 - 2.8.*

*2.5. - Principiul 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.*

*5.3 b) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.*

*5.3 Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții : (...)*

*- veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”*

Aceste dispoziții au fost menținute de prevederile Anexei nr.1 cap.2 secțiunea 6 pct. 41 și pct.45, secțiunea 7 pct.210 (3) și pct.214 (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în perioada 2006-2008, conform cărora :

*“41. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.*

*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.*

*210 (3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.*

*214 (2) lit.c) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții : (...) c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate”.*

Față de aceste prevederi legale, susținerea contestatoarei potrivit căreia principiul independenței exercițiului ar fi fost invocat de organele de inspecție fiscală pentru a “lăsa să se înțeleagă că veniturile au fost înregistrate în contabilitate doar la momentul încasării lor”, nu poate fi reținută în vederea soluționării favorabile a cauzei, deoarece societatea verificată nu a respectat acest principiu, în sensul că nu a ținut cont de toate veniturile realizate aferente fiecărei perioade financiare, conform situației de fapt.

Spre exemplificare, după cum reiese din constatările de la Cap.III A pct.5 lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010, veniturile corespunzătoare bonusurilor în sumă de .X. lei aferente trim. IV 2004 au fost înregistrate în contabilitatea societății în trim. I 2005, deci în alt exercițiu financiar față de exercițiul financiar în care au fost îndeplinite condițiile contractuale.

Față de susținerea contestatoarei potrivit căreia prin notificarea respectivă, SC .X. România S.A, comunică valoarea bonusurilor, faptul că S.C. .X. .X. S.R.L are dreptul la aceste bonusuri în urma evaluării, că este de acord cu ele și le însușește, deci consideră că momentul notificării este momentul în care veniturile sunt cuantificate și certe pentru societate, se reține că dreptul și obligația corelativă la bonusurile în cauză au fost stabilite prin “ Contractul distribuitor .X. “ încheiat la data 10.02.2004, .X. sus citat, în sensul că în cazul în care suma cartelelor valorice și a cartelelor valorice electronice comandate de Distribuitor și livrate de .X. pe perioada unui

trimestru este .X. mare decât un anume interval, .X. va acorda distribuitorului un bonus.

Astfel, prin notificare, SC .X. S.A. comunică către S.C..X. .X. S.R.L. doar faptul că a fost îndeplinit criteriul de performanță pentru bonus, respectiv că valoarea cartelelor achiziționate de acesta în trimestrul anterior a fost .X. mare decât nivelul stabilit. Faptul că o notificare care a fost transmisă sau nu clientului, nu modifică existența dreptului prevăzut prin contract, dacă condițiile de acordarea dreptului respectiv sunt îndeplinite, deci nu momentul notificării este momentul în care veniturile sunt cuantificate și certe pentru S.C..X. .X. S.R.L., ci momentul în care a fost depășit țargetul de comenzi către SC .X. S.A.

De altfel, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010 s-a consemnat faptul că începând cu luna .X. 2008, S.C..X. .X. S.R.L. a procedat la calculul lunar al discounturilor convenite și la evidențierea corespunzătoare a acestora ca venituri, în corespondență cu contul 418 *“Facturi de întocmit”*, respectând în acest mod prevederile legale suscitade, dovedind astfel că valoarea bonusurilor acordate se poate cuantifica în perioadele în care a fost depășit țargetul, fără a fi necesară o notificare în acest sens.

Așa cum s-a specificat prin contractul distribuitor, evenimentul se produce *“în cazul cartelor în care suma cartelelor....comandate de Distribuitor și livrate de .X. pe perioada unui trimestru este .X. mare decât un anume interval “* și nu atunci când este emisă notificarea, astfel încât dacă sunt îndeplinite condițiile contractuale, înregistrarea veniturilor corespunzătoare bonusurilor trebuia să se efectueze în trimestrele în care depășirea plafoanelor de vânzări s-a produs, valoarea lor putând fi cuantificată în respectivele trimestre și nu ulterior, adică la momentul emiterii facturilor, cum a procedat contestatoarea.

Deoarece veniturile au fost înregistrate cu întârziere, baza impozabilă a profitului a suferit modificări de la un trimestru la altul, efectul fiscal constând în achitarea cu întârziere a impozitului pe profit datorat pe o anumită perioadă de raportare.

Nici afirmația contestatoarei potrivit căreia Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene clarifică modul de înregistrare a bonusurilor și reducerilor comerciale primite ulterior, nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul act normativ intră în vigoare începând cu data de 01.X.2010, prin urmare nu este aplicabil perioadei verificate de organele de inspecție fiscală, respectiv 01.X.2004 – 31.X.2008.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art.115 și 116, devenite ulterior art.119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora :

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

*(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”.*

coroborate cu prevederile art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în vigoare în anul 2005 :

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna și/sau pentru fiecare fracțiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătura obligația de plată a dobânzilor “.*

În concluzie, organele de inspecție fiscală legal au calculat în sarcina S.C..X. .X. S.R.L. majorările de întârziere aferente provenite din neachitarea la termen a impozitului pe profit aferent bonusurilor convenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu .X. S.A.

**b)** Se retine ca societatea, deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere calculate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 aduce argumente nu.X. în ceea ce privește majorările de întârziere provenite din neachitarea la termen a impozitului pe profit aferent bonusurilor convenite conform contractelor de distribuție cartele Prepay încheiate cu .X. S.A., fără să prezinte motivații sau documente referitoare la celelalte majorări de întârziere calculate ca urmare a deficiențelor constatate la cap. III A pct.5 literele a, c, d, e și f din Raportul de inspecție fiscală nr..X/26.X.2010.

Aferent acestor sume sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

**c) motivele de fapt și de drept ,**

**d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,**

coroborate cu prevederile pct.X.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării” și cele ale pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :*

*„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 ”.*

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală, legal au stabilit în sarcina societății majorările de întârziere în sumă totală de .X. lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația societății pentru această sumă.

2. În ceea ce privește solicitarea contestatoarei de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 până la soluționarea contestației, se rețin următoarele :

**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 cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010, contestată, nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestație S.C. .X. X S.R.L. solicită suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.407/26.X.2010 până la soluționarea contestației fără să aducă argumente și să prezinte documente în susținerea acestei cereri.

**În drept**, art.215 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele :

*“ Suspendarea executării actului administrativ fiscal :*

*(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța*

*competența poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei “.*

În speță, sunt incidente și dispozițiile art.14 alin.1 și alin.2 din Legea nr.262/19.07.2007 pentru modificarea și completarea Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ :

*“ Suspendarea executării actului*

*(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7 a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

*(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților “.*

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, cererea S.C. .X. .X. S.R.L de suspendare a executării actului atacat intra sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea cererii, competența aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.19 alin.1, art.34 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Anexei nr. 1, cap. 2, Secțiunea 5, pct. 5.3 din OMFP nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Anexei nr.1 cap.2 secțiunea 6 pct. 41 și pct.45, secțiunea 7 pct.210 (3) și pct.214 (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.2.4, pct.X.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, art.14 alin.1 și alin.2 din Legea nr.262/19.07.2007 pentru modificarea și completarea Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, coroborate cu art.206 alin.1 lit.c), art.215 alin.1 și alin.2, art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. .X. S.R.L pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în soluționarea cererii formulate de S.C. .X. .X. S.R.L de suspendare a executării actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**