

I 3.2. EXERCITAREA CONTESTAȚIILOR LA INSTANȚA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV

Este de subliniat că dispozițiile cuprinse în Codul de procedură fiscală nu stabilesc termenul de soluționare a contestațiilor. În aceste condiții, este necesară adoptarea unei atitudini ferme care să cuprindă inclusiv formularea unei contestații pentru neemiterea contestației într-un termen rezonabil.

În același timp trebuie avută în vedere și posibilitatea sesizării instanțelor judecătorești – Tribunal sau Curtea de Apel – în funcție de organul care a soluționat sau care trebuia să soluționeze contestația. Astfel, alături de procedura contestației la organul fiscal, există posibilitatea sesizării direct a instanței de contencios administrativ pentru desființarea actului nelegal, dacă aceasta nu s-a realizat în termenul maxim prevăzut de lege.

**sesizarea
instanței**

Această procedură are loc în temeiul Legii nr. 554/2004 și al dispozițiilor exprese ale art. 281 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, care statuează posibilitatea sesizării instanței numai după ce, în prealabil, în cadrul unui termen de 6 luni de la data depunerii contestației, aceasta nu a fost soluționată. La calculul acestui termen nu sunt incluse perioadele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată conform art. 277.

De la data de 3 septembrie 2017, ca urmare a modificărilor introduse prin O.G. nr. 30/2017, intervalul se mărește în condițiile în care la calculul termenului de 6 luni nu se iau în considerare, în plus, nici perioadele prevăzute la art. 77 alin. (2) care conțin regulile generale privind calculul termenelor.

Astfel, în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare, relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:

- a) 2 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;
- b) 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;
- c) 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.

**termen
probe
suplimentare**

În cazul în care s-a formulat o cerere de suspendare a actului administrativ fiscal în temeiul art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prin care este cerută suspendarea actului administrativ în perioada în care organul de soluționare a contestației urmează să se pronunțe, iar cauțiunea menționată mai sus în cadrul secțiunii privind exercitarea contestației la organul fiscal este deja consemnată la dispoziția instanței, nu este necesară consemnarea unei noi cauțiuni în situația în care

**suspendarea
actului fiscal**

se solicită suspendarea actului administrativ fiscal prin acțiunea depusă la instanță împotriva deciziei de soluționare a contestației dacă la data pronunțării asupra cererii de suspendare în temeiul art. 15 din Legea nr. 554/2004, cautiunea este consemnată efectiv la dispoziția instanței.

suspendarea
executării
actului

Procedura contestației în instanță se menține și după parcurgerea procedurii administrativ-jurisdicționale. Astfel, decizia prin care contestația a fost respinsă sau admisă parțial poate fi contestată la instanțele de contencios administrativ menționate mai sus.

Este esențial ca acțiunea să vizeze decizia de soluționare a contestației, și nu decizia de impunere prin care au fost stabilite obligații suplimentare în urma, spre exemplu, a unei inspecții fiscale, în condițiile în care art. 281 alin. (2) precizează în mod expres faptul că deciziile emise în soluționarea contestațiilor, împreună cu actele administrative fiscale la care se referă, pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă.

suspendarea
executării
actului

O prevedere deosebit de importantă continuă să fie cuprinsă la art. 281 din Codul de procedură fiscală potrivit căreia, în cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispuse de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acestuia.

Precizarea este importantă deoarece, nu în puține cazuri, suspendarea executării unui act administrativ se considera că privește doar procedura de executare silită. Astfel, în cazul în care contribuabilul devenea titularul unui drept de creanță față de bugetul general consolidat, acesta era stins prin compensare cu suma datorată potrivit deciziei de impunere din actul administrativ suspendat de instanță.

Administrația considera în mod eronat că suspendarea executării unui act administrativ viza doar procedura de executare, și nu și celelalte modalități de stingere a obligațiilor, cum este compensarea.

desfășurarea
actului

O altă dispoziție de natură să protejeze contribuabilul se află cuprinsă în prevederile alin. (3) al art. 281 în temeiul cărora organele fiscale nu vor mai putea tergiversa punerea în aplicare a unei soluții de desființare a unui act administrativ.

Astfel, soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ-fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. În acest fel, consecințele unui act administrativ constatat ca fiind nelegal vor fi corectate într-un termen scurt, imperativ.

Cu privire la contestațiile formulate la instanțele judecătorești, subliniem că atacarea actelor de executare întocmite cu încălcarea dispozițiilor legale potrivit art. 260 din Codul de procedură fiscală nu se va realiza la instanțele de contencios administrativ, ci, în temeiul Deciziei nr. 1.945/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, contestația la executare se va adresa judecătoriei. Termenul de exercitare a contestației este mult mai scurt, fiind de doar 15 zile de la data la care s-a luat cunoștință de actul de executare considerat nelegal.

Termenele de exercitare a acțiunii sunt reglementate de art. 11 din Legea nr. 554/2004. Astfel, regula generală prevede că cererile prin care se solicită anularea unui act administrativ individual sau recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei cauzate se pot introduce în termen de 6 luni calculat de la:

- data primirii răspunsului la plângerea prealabilă sau, după caz, data comunicării refuzului, considerat nejustificat, de soluționare a cererii;
- data expirării termenului legal de soluționare a cererii, fără a depăși termenul de un an;
- data încheierii procesului-verbal de finalizare a procedurii concilierii, în cazul contractelor administrative.

**termen
introducere
acțiune**

În mod excepțional, pentru motive temeinice, în cazul actului administrativ unilateral, cererea poate fi introdusă și peste termenul de 6 luni, dar nu mai târziu de un an de la data emiterii actului. Trebuie subliniat că dacă termenul de 6 luni este termen de prescripție, adică susceptibil de întrerupere și suspendare, termenul maxim de un an este un termen de decădere, acesta neputând fi întrerupt sau suspendat.

Având în vedere nenumăratele încălcări ale dispozițiilor legale, fie în procesul de adoptare a unor acte normative, fie cu privire la conținutul acestora, neconform cu normele în temeiul cărora au fost adoptate, subliniem că, potrivit art. 11 alin. (4) din Legea nr. 554/2004, ordonanțele sau dispozițiile din ordonanțe care se consideră a fi neconstituționale, precum și actele administrative cu caracter normativ care se consideră a fi nelegale pot fi atacate oricând.

**ordonanțe și
alte acte
normative**

CD-ul Operare SAGA. Exemple practice și recomandări vă ajută să utilizați softul în avantajul dvs.!



Ghidul conține **exemple grafice (print screen-uri din program) și explicații** pentru o multitudine de situații practice, informații esențiale pentru obținerea de rapoarte corecte din punct de vedere contabil și fiscal.

- **Meniul „Fișiere”** – deosebit de important pentru verificarea furnizorilor și clienților, definirea analiticelor în planul de conturi, setarea gestiunilor în funcție de tipul de activitate, definirea articolelor, definirea operațiilor automate, definirea centrelor de cost și evidență a salariilor.
- **Meniul „Operații”** – aveți acces la exemple reprezentate grafic pentru diverse tipuri de situații, atât în lei, cât și în valută. Atenție! Pentru fiecare din aceste operațiuni, veți regăsi și monografia completă.
- **Meniul „Situații – Listări”** – cuprinde rapoartele de lucru de care aveți nevoie. Regăsiți exemplificări grafice cu pașii de urmat pentru tipărirea diferitelor tipuri de rapoarte precum:
 - Fișe de cont
 - Balanțe sintetice
 - Balanțe analitice
 - Balanțe furnizori/clienti
 - Balanțe stocuri
 - Registre obligatorii
 - Jurnale de TVA
 - Situații stocuri
 - Situații financiare anuale/semestriale etc.
- **Meniul „Diverse”** – util pentru automatizarea cheltuielilor/veniturilor în avans, întocmire foi de parcurs, diverse situații manageriale.
- **Meniul „Administrare”** – conține recomandări utile, cu exemple ilustrate, pentru configurarea salariilor, definirea de serii și numere documente, definire/restricționare utilizatori, operațiuni cu baza de date, modificări conturi.

Detalii aici:
www.saga.contabilul.ro

I 3.3. CONTESTAREA PROCESELOR-VERBALE DE CONSTATARE A CONTRAVENȚIEI ȘI APLICAREA AMENZII

Poziția evident dezechilibrată de forțe dintre organul constatator și prezumtivul contravenient face ca, în multe cazuri, instanța să pronunțe soluții favorabile acestuia din urmă. Deosebit de importantă este argumentația construită temeinic care să combată constatările organelor de control, de multe ori superficiale.

argumentație

Iată, spre exemplu, analiza efectuată asupra unei situații concrete și a mijloacelor de care contribuabilul se poate folosi pentru a înlătura sancțiunile nejustificate. Potrivit art. 74 alin. (5) din Legea societăților, dacă societatea deține o pagină de internet proprie, în cuprinsul acesteia trebuie să se menționeze denumirea, forma juridică, sediul social, numărul din registrul comerțului și codul unic de înregistrare. În conformitate cu art. 270³ din același act normativ, încălcarea acestor prevederi constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei.

proba

Strategia de combatere a constatărilor în acest caz a constat în a demonstra nu neapărat existența denumirii în cadrul site-ului, ci faptul că pentru a putea stabili existența unei astfel de fapte organul constatator trebuie să probeze că a analizat scripturile întregului site, pe serverul pe care este situat site-ul, pe baza parolei furnizate de către societate. Numai în acest fel se poate proba o astfel de faptă.

Odată întocmit, procesul-verbal se comunică în copie contravenientului. Dacă se refuză primirea acestuia pe loc sau se întocmește în lipsă, procesul-verbal se comunică prin poștă, cu aviz de primire, sau prin afișare la domiciliul sau la sediul contravenientului. Operațiunea de afișare se consemnează într-un proces-verbal semnat de cel puțin un martor.

comunicare
proces-verbal

SFATUL NOSTRU

Deși nesemnarea procesului-verbal nu reprezintă o recunoaștere a faptei comise, puteți utiliza acest argument pentru a efectua o amânare a primirii procesului-verbal. Așa cum dezvoltăm în cadrul secțiunii dedicate prescripției, pentru punerea în executare a amenzii este obligatoriu ca aceasta să fie comunicată. Termenul de comunicare sancționat cu prescrierea executării sancțiunii este de o lună de la data aplicării sancțiunii.

Așadar, refuzând primirea procesului-verbal veți pune organul constatator în poziția de a efectua numeroase demersuri administrative pentru a face amenda efectivă. În numeroase situații a intervenit prescripția, deoarece procesele-verbale nu au mai fost comunicate din vina funcționarilor administrativi sau a celor poștali care nu au reușit să remită sub semnătură. De asemenea, termenul de exercitare a plângerii, de 15 zile, ca modalitate de contestare a procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se calculează de la data aplicării sancțiunii.

În ceea ce privește refuzul semnării procesului-verbal, trebuie avut în vedere că în toate cazurile când contravenientul nu se află de față, refuză sau nu poate să semneze, agentul constatator va face mențiuni despre aceste împrejurări, care trebuie să fie confirmate de cel puțin un martor. În acest caz procesul-verbal va cuprinde și datele personale din actul de identitate al martorului și semnătura acestuia.

martor

Nu poate avea calitatea de martor un alt agent constatator. Lipsa martorului nu împiedică întocmirea procesului-verbal, agentul constatator având obligația să precizeze motivele care au condus la încheierea procesului-verbal în acest mod, însă greutatea argumentelor acestuia vor putea fi simțitor diminuate în fața instanței.

prescripția

Cu privire la împlinirea termenului de prescripție a executării sancțiunii, competența de soluționare a unei contestații la executare, determinată de faptul că organul de executare a amenzii nu a observat prescripția, revine judecătoriei pe raza căreia se află sediul organului fiscal. Așadar, invocarea prescripției executării sancțiunii nu se contestă pe calea plângerii împotriva procesului-verbal, ci pe calea contestației la executare.

Legislația în general și în mod special cea din domeniul contravențiilor stabilește niște termene stricte în cadrul cărora organele statului pot constata contravenții. Legea sancționează astfel lipsa de vigilență a organelor de control. După împlinirea acestor termene de prescripție, fapta nu mai poate fi constatată și sancționată.

● Două sunt termenele de prescripție care se aplică în domeniul contravențiilor. Primul termen de prescripție, de 6 luni, este cel în cadrul căruia agentul constatator are posibilitatea de a constata fapta ce constituie contravenție și de a aplica sancțiunea amenzii și cel de-al doilea termen de prescripție este cel în cadrul căruia amenda aplicată trebuie să fie executată silit, în cazul în care nu a fost achitată, și care este de 5 ani, ca și în cazul impozitelor, taxelor și contribuțiilor.

Spre exemplu, nedepunerea unei declarații la termen poate fi sancționată doar într-un termen de 6 luni de la data la care depunerea acesteia a fost realizată cu întârziere.

suspendare
executare

Procesul-verbal de constatare a contravenției poate fi contestat la instanța judecătorească. Spre deosebire de celelalte modalități de contestare, pentru care exercitarea acestora nu suspendă obligația de plată, contestarea proceselor-verbale la instanță suspendă exercitarea oricăror modalități de constrângere din partea autorităților. În aceste condiții, la care se adaugă și faptul că în materie contravențională nu sunt datorate taxe de timbru, exercitarea contestației este absolut necesară fie chiar și pentru amânarea momentului plății amenzii.

termen
depunere
plângere

Contestarea proceselor-verbale de constatare a contravențiilor se exercită prin intermediul plângerii, care se depune la organul din cadrul căruia face parte persoana care l-a întocmit. Termenul de depunere a plângerii este de 15 zile calendaristice. Organul din care face parte agentul constatator este obligat să primească plângerea împotriva procesului-verbal și să emită un document care să constate acest fapt.

Plângerea poate fi transmisă și direct judecătoriei pe raza căreia a fost săvârșită fapta, însă depunerea acesteia la organul constatator asigură în majoritatea situațiilor coerență în formarea dosarului. În anumite circumstanțe, pentru evitarea contactului cu organele de control și cu eventualele restricții administrative impuse artificial de acestea, poate fi aleasă varianta sesizării directe adresate instanței.

X Plângerea va fi transmisă de către organul constatator la judecătoria pe raza căreia a fost săvârșită contravenția. Plângerea și celelalte acte de procedură privind soluționarea acesteia sunt scutite de taxa de timbru. Procesele-verbale contestate pot fi puse în executare numai după ce hotărârile instanțelor au devenit definitive. Acest lucru se realizează numai după pronunțarea instanței și asupra recursului formulat împotriva primei soluții.

Cheltuielile cu deductibilitate limitată și incidența cu alte prevederi legale

În anumite cazuri, nu este suficientă analiza unei operațiuni din punctul de vedere al deductibilității.

Dacă luăm cazul unor cheltuieli efectuate, de exemplu, în folosul personal al administratorului, este ușor să stabilim că respectivele cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, însă analiza trebuie să meargă mai departe și să se stabilească ce alte incidențe survin, în speță impozitarea sumelor la nivelul persoanei și incidențe cu privire la TVA.

Este importantă această abordare pentru a evita riscurile generate de neimpozitarea corectă a tranzacțiilor (riscuri de nedeclarare, riscuri de neplată etc.).

**cheltuieli
nedeductibile**

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din Codul fiscal.

**rezultatul
fiscal**

Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal este esențial să se stabilească tratamentul fiscal al cheltuielilor înregistrate potrivit reglementărilor contabile.

În cazul cheltuielilor considerate nedeductibile integral sau parțial, trebuie analizat și tratamentul fiscal din punctul de vedere al altor impozite și taxe prevăzute de Codul fiscal.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

**contabilitatea
cheltuielilor**

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a entității. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În contul de profit și pierdere, pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente, la elementul „Alte cheltuieli de exploatare”.

pierderi

În cadrul cheltuielilor, exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, respectiv pe cheltuieli de exploatare și pe cheltuieli financiare.

Pentru determinarea rezultatului fiscal, trebuie analizate din punctul de vedere al deductibilității următoarele tipuri de cheltuieli:

1. Cheltuielile de protocol:

protocol

- deductibile limitat, conform art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. În același timp, la înregistrarea cheltuielilor de protocol este obligatorie analiza operațiunii și din punctul de vedere al TVA.

2. Cheltuieli cu stocuri:

stocuri

- cadouri în natură oferite salariaților ce pot fi încadrate la cheltuieli sociale, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal sau la avantaje în natură, deductibile integral conform art. 25 alin. (2) din Codul fiscal. Acordarea bunurilor către salariați face și obiectul analizei din punctul de vedere al TVA;
- scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal;
- pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la punctele 1-7. În cazul acestor stocuri se analizează și tratamentul TVA;
- cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, în cazul bunurilor acordate acestora. Operațiunile de acest fel se analizează atât din punctul de vedere al impozitului pe venit, cât și din punctul de vedere al TVA;
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. j) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26 din Codul fiscal.

3. Cheltuieli cu mijloace fixe:mijloace
fixe

- amortizarea, deductibilă în limita prevăzută la art. 28 din Codul fiscal;
- cheltuielile privind bunurile de natura mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la punctele 1-7. În cazul acestor mijloace fixe se analizează operațiunea și din punctul de vedere al TVA;
- cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în

locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal;

- 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la punctele 1-5. Pentru aceste autoturisme se va avea în vedere și limitarea cheltuielilor cu amortizarea prevăzută la art. 28 alin. (14) din Codul fiscal, precum și deductibilitatea limitată a TVA;
- cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. l) și m) din Codul fiscal. Se vor analiza și implicațiile din punctul de vedere al impozitului pe venit și TVA;
- cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26 din Codul fiscal;
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. j) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. l) din Codul fiscal.

mijloace
fixe

4. *Cheltuieli cu personalul:*

- cheltuielile sociale deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând tichetele de masă și vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal;
- cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. j) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate conform titlului IV, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. q) din Codul fiscal;

cheltuieli cu
personalul

- cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în numerar la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea nu sunt impozitate conform titlului IV, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

5. *Cheltuieli cu alte servicii executate de terți:*

alte servicii/
terți

- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu taxele, contribuțiile și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute de lege și la alin. (1), deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. f) din Codul fiscal.

6. *Cheltuieli cu impozitele și taxele*

impozite
și taxe

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

7. *Alte cheltuieli de exploatare:*

cheltuieli de
exploatare

- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, nedeductibile datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, conform art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, dar deductibile dacă sunt aferente contractelor încheiate cu aceste autorități sau cu alte persoane decât autorități;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal;

- sunt nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3) din Codul fiscal;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât cele de la punctele 1-6, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal;
- cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, în cazul în care, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând deprecierea/amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, la momentul transferului din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. n) din Codul fiscal;
- cheltuielile din evaluarea activelor biologice în cazul în care, ca urmare a efectuării unei evaluări utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal;
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, indiferent de natura lor, dovedite ulterior ca fiind legate de fapte de corupție, potrivit legii, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. s) din Codul fiscal.

alte cheltuieli
de exploatare

8. În cadrul **cheltuielilor financiare**, trebuie analizate din punctul de vedere al deductibilității următoarele:

- cheltuielile din evaluarea/reevaluarea titlurilor de participare, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. ș) din Codul fiscal dacă la data evaluării/reevaluării sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i);
- au deductibilitate limitată, conform art. 25 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, potrivit art. 40²;
- cheltuielile cu dobânzile, stabilite în conformitate cu reglementările contabile

cheltuieli
financiare

**cheltuieli
financiare**

conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, în cazul în care mijloacele fixe/imobilizările necorporale/stocurile sunt achiziționate în baza unor contracte cu plată amânată, pentru contribuabilii care nu aplică prevederile art. 40², nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal.

! ● Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente, conform principiului contabilității de angajamente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

**înregistrarea
cheltuielilor**

Este deosebit de important acest principiu contabil deoarece înregistrarea unor cheltuieli în altă perioadă decât cea în care s-au produs efectiv poate conduce la denaturarea rezultatului fiscal, care poate genera fie un impozit pe profit nedeclarat și neachitat, fie un impozit pe profit plătit înainte de a avea această obligație.

În ambele situații, repercusiunile sunt defavorabile societății. De asemenea, în condițiile în care Codul fiscal se modifică semnificativ de la o perioadă fiscală la alta, înregistrarea unei operațiuni în altă perioadă fiscală ar putea genera un tratament fiscal diferit, incorect.