

## DECIZIA Nr. 64

O societate comerciala a inregistrat pe costuri cheltuieli cu materiale de constructii pentru un spatiu inchiriat, conform contractului de inchiriere fara ca acest contract sa cuprinda o clauza prin care chiriasul se obliga sa efectueze imbunatatiri si reparatii la spatiul inchiriat. Organul fiscal a stabilit ca aceste sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.potrivit prevederilor art. 21 pct. 4 lit. n din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , iar TVA aferenta materialelor de constructii si usi metalice nu este deductibil in conformitate cu art. 145 alin. 12 lit. a din Codul Fiscal.

Petenta inregistreaza in cursul anului 2004 cheltuieli cu carburantii (benzina) fara ca societatea sa detina un mijloc de transport si fara sa existe un contract de comodat sau alt document legal care sa justifice ca acest carburant a fost consumat in interesul societatii, cunoscandu-se faptul ca atat materiile prime necesare productiei de confectii cat si transportul acestora la export, s-a efectuat cu mijloace inchiriate. In luna august 2004 petenta inregistreaza cheltuieli cu piese si manopera auto fara ca societatea sa detina un mijloc de transport proprietate, inchiriat, ori cu contract de comodat. Organul de control a stabilit aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art. 21 lit. f si art. 21 alin. 4 lit. m din Legea 571 /2003 privind Codul Fiscal.In cazul deducerii TVA aferenta combustibililor si pieselor de schimb consumate fara ca societatea sa detina un mijloc de transport, organul fiscal a stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 145 alin. 12 lit. a din Codul Fiscal.

Petenta a achizitionat mijloace fixe de la o firma, fara ca factura sa fie inregistrata in evidentele contabile ale acestei firme , sa fie achitata si fara ca firma terța sa achite bugetului taxa datorata si impozitul pentru venitul realizat, iar conform adresei inregistrata la AFP societatea emitenta instiinteaza organul fiscal ca isi inceteaza activitatea incepand cu data de 21.05.2004 fiind incalcate prevederile art. 145 alin. 8 lit.a din Legea 571/2003 si art. 155 alin. 1 din HG 44/2004. Prin procesul verbal contestat, organele fiscale n-au dat drept la deducere TVA aferenta acestei facturi.

Prin contestatia formulata, societatea a invocat in sustinere urmatoarele motive:

**Referitor la impozitul pe profit-** petenta contesta cheltuielile nedeductibile aferente anului 2004 stabilite de organele fiscale.

1.1) La luna iulie 2004 inspectia fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile efectuate de societate cu combustibili cu explicatia ca societatea nu detine un mijloc de transport sau un contract de comodat incheiat pentru acesta. Din total cheltuieli cu combustibili considerate nedeductibile de catre inspectia fiscala, petenta precizeaza ca suma X, inregistrata in evidenta contabila la luna iulie 2004 nu provine de la carburanti (benzina), ci este achizitie de propan necesar si folosit pentru functionarea utilajelor de lucru si nu pentru mijloace de transport, drept pentru care considera ca impozitul stabilit suplimentar aferent nu este legal.

La luna august 2004 inspectia fiscala a stabilit ca si cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu manopera si piese auto, neluand in considerare ca societatea le-a inregistrat deja in cheltuieli nedeductibile , luandu-le in calcul la impozitul pe profit. In consecinta, s-a procedat la impozitarea dubla a acestor cheltuieli si majorarea impozitului pe profit eronat .

1.2) In luna august 2004 s-a stabilit de catre organele de inspectie o

cheltuiala nedeductibila fiscal, provenind de la achizitie usi metalice considerate de control ca fiind materiale de constructii pentru spatiul inchiriat, in fapt ele fiind inregistrate in evidenta contabila pe obiecte de inventar si date in folosinta.

Contestatarul considera ca atat timp cat clauzele unui contract de inchiriere incheiat intre parti prevad si amenajarea spatiului inchiriat si eventuale imbunatatiri nu se poate considera achizitia si montarea unor usi ca nefiind aferenta obiectului de activitate, atat timp cat desfasurarea acestuia se face in acel spatiu inchiriat.

**Privind taxa pe valoare adaugata**, se contesta suma X considerata nedeductibila, prin raportul de inspectie fiscala, care este compusa astfel:

2.1) taxa pe valoare adaugata aferenta cheltuielilor considerate nedeductibile mentionate anterior defalcate astfel: TVA aferenta cheltuielilor cu achizitia de propan; TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile impozitate eronat inca o data de organele de inspectie; TVA aferenta usilor metalice achizitionate, inregistrate pe obiecte de inventar.

2.2) TVA considerata nedeductibila aferenta facturii numarul 2048683/01.07.2004 care atesta vanzarea de mijloace fixe de catre firma X .

Petenta contesta TVA considerata nedeductibila de inspectia fiscala motivand urmatoarele : legea aplicabila in materie nu face referire privind dreptul de deducere a unei taxe pe valoare adaugata, inscrisa pe un document justificativ legal aprobat , emis catre un beneficiar, ca acesta poate fi conditionat in dreptul sau de deducere de inregistrarea facturii la furnizor sau de plata catre bugetul statului a datoriei acestuia privind taxa pe valoarea adaugata colectata sau a altui impozit datorat, generat de venitul inregistrat al operatiunii impozabile efectuate, si nici obligatia beneficiarului de a-si verifica furnizorul. Cu atat mai mult cu cat un document fiscal emis si semnat de catre ambele parti care atesta o operatiune efectuata si acceptata nu-ti poate pune semne de intrebare privind functionarea societatii emitente sau incetarea activitatii acesteia.

Pe de alta parte, o simpla adresa inaintata de societatea emitenta a facturii catre organul fiscal teritorial nu constituie documentul legal care sa ateste incetarea activitatii incepand cu o anumita data ci aceasta trebuie sa fie inregistrata la Oficiul Registrului Comertului si sa aiba la baza documentul emis de singurul organ abilitat de aceasta. Dovada incetarii temporare a activitatii o constituie certificatul de inscriere de mentiuni eliberat de Oficiul Registrului Comertului si apoi declaratia de mentiuni depusa la organul fiscal teritorial si nu o simpla adresa inaintata A..F.P.

Petenta mentioneaza ca nu au fost incalcate prevederile art. 145 alin. 8 lit. a din legea 571/2003 privind Codul fiscal, fapt consemnat de organul de inspectie in actul contestat.

2.3) TVA considerata nedeductibila aferenta achizitiilor de usi metalice, achizitie efectuata de societate in luna septembrie 2004 si inregistrata in cont de imobilizari "214" - mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si alte active corporale", considerata de petenta un echipament de protectie, urmand a fi amortizat conform legii.

2.4) taxa pe valoare adaugata neadmisa la deducere inregistrata in octombrie 2004, provenind de la achizitia de ciment, var, boltari, care au fost inregistrate in evidenta contabila ca investitie in curs (cont 231) urmand a se inregistra ulterior amortizarea investitiei facute pe durata contractului de inchiriere.

2.5) TVA neadmisa la deducere, inregistrata in luna ianuarie 2005 reprezentand tot materiale de constructii inregistrate de societate tot in cont 231, fiind in fapt imbunatatiri si reparatii efectuate la spatiul inchiriat.

Petenta considera ca incadrarea organelor de inspectie fiscala ca taxa neadmisa la deducere conform art. 145 alin. 12 lit.a este fortata intrucat nu reflecta exact situatia pentru

care a considerat ca societatea nu poate deduce o taxa aferenta unor materiale necesare lucrarilor de reparatii efectuate la un spatiu inchiriat in care isi desfasoara activitatea.

Cuquantumul cheltuielilor efectuate cu amenajarea , intretinerea si reparatia spatiului inchiriat reprezinta o suma rezonabila si nu o cheltuiala exagerata care sa aiba ca scop diminuarea bazei impozabile, aceste cheltuieli fiind facute pentru asigurarea unor conditii minime necesare desfasurarii activitatii.

**Cauza supusa solutionarii a fost daca :**

**-cheltuielile inregistrate de societate pentru amenajarea unui spatiu inchiriat, cheltuielile cu achizitionarea de mijloace fixe de la o firma, fara ca factura sa fie inregistrata in evidentele contabile ale acestei firme , sa fie achitata si fara ca firma terta sa achite bugetului taxa datorata si impozitul pentru venitul realizat, iar conform adresei inregistrata la AFP societatea emitenta instiinteaza organul fiscal ca isi inceteaza activitatea incepand cu data de 21.05.2004, cheltuielile cu combustibilul , cu piese si manopera auto fara ca societatea sa detina un mijloc de transport proprietate, inchiriat, ori cu contract de comodat sunt deductibile la calculul impozitului pe profit;**  
**- TVA aferent cheltuielilor mentionate mai sus este deductibil.**

1. Referitor la impozitul pe profit

Pentru exercitiul financiar 2004, organul fiscal stabileste drept cheltuieli nedeductibile cele realizate pentru consumul de carburanti auto (benzina), intrucat societatea nu detine un mijloc de transport in patrimoniu ori un contract de comodat sau alt document legal care sa justifice ca acest carburant a fost consumat in interesul firmei . Prin referatul cu propuneri de solutionare, organul fiscal isi mentine constatările din actul de control si mentioneaza ca suma contestata de petenta reprezinta cheltuieli cu motorina si benzina consumate in luna iulie 2004 in baza bonurilor fiscale inregistrate in evidenta contabila, cheltuielile cu propanul fiind scazute din totalul combustibilului inregistrat in ct. 6022, la stabilirea cheltuielilor nedeductibile.

Datorita neconcordantelor mentionate mai sus dintre actul de control si referatul cu propuneri de solutionare, pe de o parte si contestatie, pe de alta parte, organul de solutionare a contestatiilor printr-o adresa, a solicitat Activitatii de control fiscal sa intocmeasca o Nota de constatare la care sa anexeze copii dupa actele justificative din evidenta contabila a petentei (note contabile, balante, jurnal cumparari) pentru clarificarea celor sesizate.

Prin Nota de constatare, organul fiscal precizeaza urmatoarele: In cursul anului petenta a achizitionat cu factura nr. X singura intrare de propan din anul 2004 . Factura a fost inregistrata in jurnalul de cumparari la pozitia 22 (anexat in copie) si in registrul jurnal, folosind inregistrarea contabila 6022 - 401( anexat in copie).

In rulajul lunar al contului 6022 din balanta de verificare intocmita la data de 31.07.2004 agentul economic inregistreaza cheltuieli cu combustibilul in suma totala Y din care organul de inspectie a scazut suma X, reprezentand cheltuiala cu propanul , rezultand astfel suma care reprezinta benzina si motorina consumata in luna august 2004 si achizitionata pe bonuri fiscale fara ca societatea sa detina un mijloc de transport proprietate sau inchiriat.

Intrucat cheltuielile contestate de petenta reprezinta cheltuieli cu benzina si motorina , fara ca societatea sa detina parc auto in proprietate sau inchiriat, care sa serveasca activitatea unitatii patrimoniale, se retine ca aceste cheltuieli nu sunt efectuate in interesul contribuabilului si deci nu pot fi deductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru cheltuielile nedeductibile contestate de petenta, motivandu-se ca acestea au fost deja inregistrate in cheltuieli nedeductibile, luandu-se in calcul la impozitul pe profit, organul de solutionare prin adresa 13787/12.05.2005 inaintata Activitatii de control fiscal solicita organelor fiscale clarificarea neconcordantelor dintre punctul de vedere al

contribuabilului exprimat prin contestatie si punctul de vedere al organului fiscal, exprimat prin raportul de inspectie si referatul cu propuneri de solutionare, solicitandu-se documente in sprijinul constatarilor .

Prin Nota de constatare , organul fiscal precizeaza ca suma reprezinta manopera si piese auto pentru un autoturism , cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii in baza facturilor. Suma contestata a fost inregistrata in jurnalul de cumparari aferent lunii august 2004 ( anexat la dosarul contestatiei) si in N.C. operatiuni prin casa , folosind inregistrarea contabila 5311- 6024 (anexata), inregistrare contabila ce reprezinta o cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal, si nu nedeductibila asa cum sustine petenta.

Concluzionand , motivatia petentei fiind neconforma cu realitatea si anume cheltuielile (reprezentand piese de schimb si manopera pentru un autoturism care nu face parte din patrimoniul societatii si pentru care nu exista contract de inchiriere), nu se regasesc ca fiind cheltuieli nedeductibile in evidenta contabila a contestatarei, organul fiscal a procedat legal si nu s-a procedat la impozitarea dubla a acestor cheltuieli si la majorarea impozitului pe profit eronat , asa cum sustine petenta.

In exercitiul financiar al anului 2004, contestatara achizitioneaza usi metalice in pentru dotarea spatiului inchiriat de la o alta firma, ambele societati: avand acelasi asociat. Spatiul inchiriat reprezinta sediul administrativ al societatii (si nu hala de productie). Prin contract nu se face mentiunea ca cel care inchiriaza poate efectua imbunatatiri si amenajari la spatiul inchiriat, mai mult, se stipuleaza faptul ca spatiul inchiriat se va inapoi proprietarului fara ca cel care inchiriaza sa formuleze pretentii financiare fata de investitiile efectuate.

In drept, art. 21alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal precizeaza ca : “ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

Ca urmare a celor mentionate anterior, cheltuielile cu usile metalice la spatiul inchiriat cu destinatia de sediu administrativ, fara ca sa existe o clauza contractuala prin care chiriasul se obliga la investitii, nu pot fi considerate deductibile la calculul impozitului pe profit intrucat nu respecta textul de lege de mai sus, si anume nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

2. Referitor la taxa pe valoare adaugata aferenta cheltuielilor pentru care organul fiscal n-a dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit, organul fiscal a stabilit ca e nedeductibila in baza urmatoarelor prevederi legale:

- art.128 alin. 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

“ (4) Preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de catre acestea, pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoare adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.”

Intrucat cheltuielile mentionate mai sus, pentru care petenta a dedus TVA sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, deoarece reprezinta aprovizionari de bunuri care sunt utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata (situatie prezentata la pct. 1 referitor la impozitul pe profit), se colecteaza TVA aferent conform textului de lege mentionat mai sus. In concluzie, contestatia se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA aferent facturii neinregistrata in evidentele contabile ale firmei X si fara ca aceasta sa fie achitata si de asemenea fara ca firma XL sa achite bugetului taxa

datorata si impozitul pe venitul realizat, iar conform adresei inaintate la A.F.P. societatea emitenta instiinteaza organul fiscal ca isi inceteaza activitatea incepand cu data de 21.05.2004 , iar de la data 01.07.2004 pana in prezent petenta nu a mai depus la organul fiscal declaratii si deconturi de TVA., sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza:

- la art. 145 alin. 8 : “ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii , cu unul din urmatoarele documente: a) pentru taxa pe valoare adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeza sa ii fie livrate si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. 8 si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor pe taxa pe valoare adaugata.”
- La art. 153 alin. 3: “ Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoare adaugata, trebuie sa solicite scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoare adaugata, in caz de incetare a activitatii, in termen de 15 zile de la data actului in care se consemneaza situatia respectiva.”

Fata de cele prezentate, intrucat la data emiterii facturii, firma X avea declarat la organul fiscal incetarea activitatii si avea obligatia ca in termen de 15 zile de la data actului sa solicite scoaterea din evidenta ca platitor de TVA, factura neinregistrata in evidenta contabila a societatii furnizoare nu poate fi considerata document in baza caruia poate fi dedusa taxa pe valoare adaugata, deoarece persoana juridica emitenta nu indeplinea la acea data calitatea de platitor pe taxa pe valoare adaugata conform textelor de lege mentionate anterior, contestatia respingandu-se ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.