

DECIZIA nr. 76/2005

I. În susținerea contestației, se precizează că diferențele de impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, s-au stabilit prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor efectuate cu transportul personalului la punctul de lucru al societății.

Transportul s-a efectuat în baza contractului colectiv de muncă, iar decontarea s-a efectuat pe bază de factură fiscală.

Se consideră că aceste cheltuieli reprezintă cost de producție, fiind aferente veniturilor realizate, neputând fi considerate cheltuieli sociale.

II. Prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că **în perioada aprilie 2002 – decembrie 2003**, firma a dedus din profitul impozabil, cheltuieli cu deplasarea salariaților la punctul de lucru.

Deoarece aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile din profitul impozabil, s-a stabilit o diferență de impozit pe profit, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente.

De asemenea, a fost considerată ca nedeductibilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de transportator, fiind calculate dobânzi și penalități de întârziere aferente.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu dispozițiile legale referitoare la aceasta, și având în vedere motivele invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă, și în ce condiții, societatea își putea exercita dreptul de deducere a cheltuielilor cu transportul salariaților la și de la locul de muncă, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

1 - În drept, la art. 4, alin. 3, din O.G. nr. 70/1994 republicată, se menționează: *Pentru determinarea profitului impozabil, **cheltuielile pentru care nu se admite deducerea, sunt: [...] e) sumele care depășesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetare anuale.***

La art. 37 din Legea nr. 743/2001 – Legea bugetului de stat pe anul 2002, se precizează:

(1) *Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare [...] și celelalte societăți comerciale, pot efectua anual, în limita unei*

cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă, cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, și anume: grădinițe, creșe, dispensare, cabinete medicale, [...] muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj.

*(2) În cadrul aceleiași limite prevăzute la alin. (1) unitățile menționate pot alocă sume și pentru: acoperirea unei părți din cheltuielile ocazionate de procurarea unor daruri pentru copiii salariaților; **acoperirea parțială a costului transportului la și de la locul de muncă al salariaților**; suportarea parțială a costului biletelor de tratament sau de odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv al transportului; acordarea de ajutoare pentru înmormântare; acordarea de ajutoare unor salariați care au suferit pierderi însemnate în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, pentru acoperirea unei părți din cheltuieli în cazul unor boli grave sau incurabile [...].*

De asemenea, la art. 9, alin. 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se menționează: (7) *Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...] e) **suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat.***

Conform art. 32 din Legea nr. 631/2002 - Legea bugetului de stat pe anul 2003:

*(1) Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare și **celelalte societăți comerciale** pot efectua anual, **în limita unei cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă**, cheltuieli sociale care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, și anume: grădinițe, creșe, dispensare, cabinete medicale, [...], muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și școlile pe care le au sub patronaj.*

*(2) În cadrul aceleiași limite prevăzute la alin. (1) unitățile menționate pot alocă sume și pentru: acoperirea unei părți din cheltuielile ocazionate de procurarea unor daruri pentru copiii salariaților; **acoperirea parțială a costului transportului la și de la locul de muncă al salariaților**; suportarea parțială a costului biletelor de tratament sau de odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv al transportului; acordarea de ajutoare pentru înmormântare; acordarea de ajutoare unor salariați care au suferit pierderi însemnate în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, pentru acoperirea unei părți din cheltuieli în cazul unor boli grave sau incurabile [...].*

În același sens, la art. 21, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează: (3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...] c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, [...] muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: **transportul la și de la locul de muncă al salariaților**, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament.*

Prin urmare, societatea avea dreptul să își deducă din profitul impozabil, cheltuielile efectuate pentru acoperirea parțială a transportului salariaților, cu condiția ca sumele totale alocate să nu fi depășit 1,5% (respectiv 2% de la 01.01.2004) din fondul de salarii realizat anual. Menționăm că această deductibilitate limitată a cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă al salariaților, a fost abrogată prin O.G. 83/2004, care a intrat în vigoare începând cu 01.01.2005.

2 - Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** aferentă cheltuielilor cu transportul la și de la locul de muncă al salariaților, la art. 2, alin. 2, din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se menționează: *Sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, următoarele operațiuni: [...] b) preluarea de către contribuabili a unor bunuri care fac parte din activele societății comerciale pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de aceștia sau **pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit. Același regim se aplică și prestărilor de servicii. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile și/sau serviciile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege.***

De asemenea, la art. 18 al aceluiași act normativ, se precizează: *Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de: [...] c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și **alte acțiuni prevăzute de lege, cu respectarea plafoanelor***

și destinațiilor prevăzute în acestea.

Referitor la art. 2 din O.U.G. nr. 17/2000, la pct. 1.8. din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează: *Bunurile și serviciile acordate în mod gratuit în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute de lege nu sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau cu prestările de servicii. Încadrarea în plafoanele în limita cărora pot fi predate bunuri și prestate servicii cu titlu gratuit se determină pe baza datelor raportate prin bilanțul contabil anual. **Depășirea plafonului reprezintă operațiune impozabilă.** Taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii plafonului se include în decontul întocmit pentru luna în care contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus bilanțul contabil anual, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a bilanțului.*

În același sens, la art. 4, alin. 3, din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se menționează: *Următoarele operațiuni sunt asimilate cu prestările de servicii: [...] b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabilă în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economică, pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări a fost dedusă total sau parțial.*

(4) Nu sunt asimilate cu prestările de servicii, utilizarea bunurilor și prestările de servicii menționate la alin. (3), efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege.

Pentru explicitarea celor de mai sus, la art. 4, alin. 2, din H.G. nr. 598/2002, dată pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează: *Bunurile acordate și/sau serviciile prestate în mod gratuit, precum și punerea la dispoziție în mod gratuit de bunuri care fac parte din activele persoanei impozabile, potrivit limitelor și destinațiilor prevăzute de lege, cum sunt acțiunile de sponsorizare, mecenat, protocol și alte acțiuni stabilite prin lege, nu sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau cu prestările de servicii. Încadrarea în plafoanele legale se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. **Depășirea plafonului constituie operațiune asimilată livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată.** Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă depășirii plafonului, se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru luna în care*

persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

De asemenea, la art. 20, alin. 2 din același act normativ, se menționează:

(2) Acțiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și alte acțiuni prevăzute în legi, efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute în acestea, nu constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) și art. 4 alin. (4) din lege. [...]

*(3) Acțiunile prevăzute la alin. (2), **efectuate peste limitele prevăzute de legi**, [...] constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii conform art. 3 alin. (4), respectiv art. 4 alin. (3) din lege, și se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, **respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă și se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.***

Aceste precizări sunt stipulate și la art. 129, alin. 3, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: (3) *Se consideră prestări de servicii cu plată:*

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane.

*(4) Nu se consideră prestare de servicii efectuată cu plată utilizarea bunurilor și prestările de servicii prevăzute la alin. (3), **efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege**, precum și prestările de servicii efectuate în scopuri publicitare sau în scopul stimulării vânzărilor.*

Pentru explicitarea celor de mai sus, în H.G. nr. 44/2004, dată pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

(4) Pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4) din Codul fiscal se aplică în mod corespunzător prevederile pct. 7 alin. (3) - (6).

La pct. 7, alin. (6), din actul normativ menționat mai sus, se menționează: *Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată***

corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.

După cum se observă în actele normative de mai sus, legiuitorul tratează cheltuielile cu transportul salariaților la și de la locul de muncă, ca fiind o cheltuială cu prestările de servicii efectuate de angajator, în folosul angajaților.

Drept consecință, contestatarul avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru acoperirea parțială a transportului salariaților, cu condiția ca sumele totale alocate să nu depășească 1,5% (respectiv 2% de la 01.01.2004) din fondul de salarii realizat anual.

În cazul în care aceste cheltuieli depășesc plafoanele stabilite prin lege, operațiunea este asimilată prestărilor de servicii, și se colectează taxă pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.

Având în vedere cele prezentate în dosarul cauzei, considerentele și normele legale prezentate în susținere, în temeiul art. 185, alin. 1, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată și menținerea măsurilor stabilite de organele de control.