



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
ADMINISTRARE FISCALĂ

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 48 / 2011
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. J S.R.L.

Direcția generală a finanțelor publice Alba a fost sesizată de către S.C. J S.R.L, cu sediul în..., cu privire la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., acte întocmite de către Activitatea de inspecție fiscală Alba.

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ..., și poartă semnătura reprezentantului legal certificată cu ștampila, conform prevederilor art. 206 alin. 1 lit. e) din O.G. nr. 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr. ...emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., prin care s-a stabilit suplimentar suma totală de... lei, reprezentând:

-impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cu majorări și penalități de întârziere de ... lei;

-T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Văzând că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură prevăzute de lege - Direcția generală a finanțelor publice Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, a fost investită să analizeze pe fond contestația depusă.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

I.Prin contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. ..., se precizează următoarele:

În urma controlului efectuat de organele de inspecție fiscală s-a întocmit raport de inspecție fiscală și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. ..., împotriva căreia se depune contestație, prin care petenta prezintă următoarele:

Cu ocazia controlului efectuat s-a constatat de către organul fiscal că societatea a înregistrat în perioada 2008 - 2010 cheltuieli care nu sunt considerate deductibile, după cum urmează:

I.- “Societatea a înregistrat eronat în anul 2008, pe cheltuieli, transportul efectuat pentru importul de mărfuri din China în sumă de ... lei, precum și taxele vamale în sumă de ... lei”. Solicită acceptarea acestora ca și cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate pentru asigurarea activității de bază a societății. Adaosul comercial a fost calculat astfel încât să acopere aceste cheltuieli și nu au fost facturate sume suplimentare.

II.- Pentru anul 2008 societatea a înregistrat cheltuieli pentru întreținerea sediului social în sumă de ... lei. Solicită acceptarea acestor cheltuieli ca și deductibile întrucât au fost efectuate pentru întreținerea sediului social, conform contractului de comodat, în care se prevede obligativitatea societății la suportarea acestor cheltuieli.

III.- Pentru anul 2009 au fost înregistrate cheltuieli cu transportul administratorului, cetățean străin cu domiciliul în Franța, în sumă de... lei pe ruta România-Franța și retur reprezentând o singură deplasare pentru asigurarea activității societății și verificarea aspectelor administrative legate de organizarea activității. Petenta susține că deplasarea administratorului a fost efectuată pentru următoarele obiective : aprobarea bilanșurilor anuale și semestriale, aprobarea și verificarea realității inventarelor, precum și întocmirea situațiilor financiare și verificarea modului în care se realizează activitatea societății. Astfel, susține că aceste cheltuieli au fost efectuate de administrator și că nu s-a încercat încărcarea cu cheltuieli a societății, neavând intenția de a majora pierderea societății.

-De asemenea, susține că cheltuielile cu consultanța în valoare de ... lei au fost efectuate pentru realizarea unei vederi de ansamblu asupra situației economice în care activează societatea și pentru luarea celor mai bune decizii pentru funcționarea societății. A fost un serviciu prestat o singură dată, pe termen scurt, luând în considerare realitatea economică în care se afla societatea în contextul crizei economice.

IV.- Pentru anul 2010 au fost înregistrate cheltuieli cu transportul administratorului în sumă de...lei pe ruta România - Franța și retur reprezentând o singură deplasare pentru anul respectiv. Petenta susține că deplasarea administratorului a fost efectuată pentru următoarele obiective: aprobarea bilanșurilor anuale și semestriale, aprobarea și verificarea realității inventarelor, precum și întocmirea situațiilor financiare și verificarea modului în care se realizează activitatea societății. Astfel, susține că aceste cheltuieli au fost efectuate de administrator și că nu s-a încercat încărcarea cu cheltuieli a societății, neavând intenția de a majora pierderea societății.

De asemenea, referitor la anul 2010 în raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că societatea a efectuat o livrare intracomunitară conform facturii nr. ... cu valoarea de ... euro, echivalentul în lei a ... lei. Petenta menționează că această factură a fost întocmită eronat, utilizând o valoare mult redusă a cursului leu-euro. Subliniază faptul că valoarea corectă în lei a facturii este cea înregistrată în evidențele contabile și declarată, respectiv ... lei,

corespunzătoare și documentelor de evidență contabilă: note de intrare-recepție, decont T.V.A. și declarație 390. Această valoare corespunde unei valori de ... euro. Invocă prevederile art. 159 alin. 1 din Codul fiscal referitor la corectarea informațiilor înscrise în facturi, afirmând că a fost stornată factura eronată și emisă factura corectă care o înlocuiește pe cea inițială întocmită în mod eronat.

Pentru argumentele prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, respectiv anularea deciziei de impunere nr. ..., cu toate consecințele ce derivă din aceasta.

II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. ... /... încheiat de organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală Alba, se rețin următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.08.2008-30.06.2010 pentru impozitul pe profit și T.V.A.

Impozitul pe profit:

Anul 2008

La finele anului 2008 societatea a obținut următoarele rezultate financiare: venituri totale de... lei, cheltuieli totale de ... lei, pierdere de ... lei.

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

În cursul anului 2008 societatea a efectuat achiziții intracomunitare de la O Franța și un import de la L China, ambele achiziții reprezentând scutere, ATV-uri, Dirt Bike, căști de protecție și accesorii. În luna decembrie societatea a efectuat o livrare, din mărfurile achiziționate în valoare de... lei.

Prin declarația 101 pentru anul 2008, societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de ... lei. Această sumă a fost preluată de către societate, în declarația 101 aferentă anului 2009.

-S-a stabilit că societatea a înregistrat eronat, în anul 2008, pe cheltuieli transportul efectuat pentru importul de mărfuri din China, în sumă de ... lei (ct. 613+624), precum și taxele vamale în sumă de ... lei (ct. 635); acestea trebuiau înregistrate în costul de achiziție al mărfurilor importate.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile pct. 54, alin. 1 secțiunea 7 din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

-Societatea a înregistrat eronat în anul 2008, pe cheltuieli, investițiile (lucrări de termoizolații) efectuate la un apartament luat în comodat, în sumă de ... lei. Societatea are sediul social într-un apartament pe strada P nr. 14, conform contractului de comodat nr. 1/2008.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. A fost calculat un profit impozabil de ... lei. Impozitul pe profit stabilit suplimentar a fost de ... lei cu majorări de întârziere de ... lei.

Anul 2009

La finele anului 2009 societatea a obținut următoarele rezultate financiare: venituri totale de ... lei, cheltuieli totale de .. lei, profit de ... lei.

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele :

-trim. I : societatea a înregistrat pierdere în sumă de ... lei; Societatea a înregistrat în contul 624, suma de... lei reprezentând cheltuieli de deplasare a administratorului, pe ruta Sibiu-Lyon și retur, cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

-trim. II : societatea a înregistrat profit de... lei;

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

Societatea a înregistrat în anul 2009 cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de ...lei (pe cumulat), respectiv cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. A fost calculat profit impozabil în sumă de ... lei. Impozitul pe profit suplimentar este de ... Lei.

-trim. III : societatea a înregistrat un profit de ... lei;

-Societatea nu a calculat impozit pe profit întrucât avea pierdere de recuperat din anii precedenți, declarată în sumă de ... lei.

-Societatea a înregistrat unele cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de lei, respectiv cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur (... lei) și servicii de consultanță (... lei).

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. A fost calculat profitul impozabil în sumă de ... lei, și un impozit pe profit de... lei, pe cumulat.

-trim. IV : societatea a înregistrat un profit de ... lei,

-Societatea nu a calculat impozit pe profit întrucât avea pierdere de recuperat din anii precedenți, declarată în sumă de ... lei. Societatea a înregistrat impozit minim de ... lei.

-Societatea a înregistrat unele cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de... lei (pe cumulat), respectiv cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur, consultanță și cheltuieli cu amenzi.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. A fost calculat profitul impozabil în sumă de ... lei, și un impozit pe profit de... lei. S-au calculat majorări în sumă de... lei.

Anul 2010

Societatea și-a întrerupt activitatea începând cu 01.07.2010.

A fost calculat și virat impozit minim pe profit de ... lei.

Prin declarația 101 a declarat pierdere fiscală în sumă de ... lei

În cursul anului situația a fost:

-trim. I : pierdere în sumă de .. lei, dar a înregistrat impozit minim de. lei;

-trim. II : societatea a înregistrat profit de ... lei;

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

-Societatea a înregistrat în anul 2010 cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de ... lei - cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur.

-Cu factura fiscală seria.... societatea a efectuat o livrare intracomunitară în sumă de... euro (.. lei).În evidența contabilă și în declarația 390 societatea a înregistrat vânzări în valoare de... lei (... euro), mai mici cu suma de... lei, diminuând profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat bugetului de stat .

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.A fost calculat profit impozabil în sumă de ... lei, rezultând impozit pe profit de ... lei, și majorări de ... lei .

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă totală de... lei, cu majorări de întârziere și penalități în sumă de ... lei, s-a emis Decizia de impunere nr.

Taxa pe valoarea adăugată:

La verificarea T.V.A. deductibilă s-au reținut următoarele :

În perioada verificată societatea a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă de... lei.

La control s-a stabilit că s-a dedus nejustificat T.V.A. în sumă de .. lei de pe factură pentru servicii de consultanță, care nu erau destinate realizării de operațiuni taxabile.S-a stabilit că s-au încălcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.În consecință, au stabilit o T.V.A. deductibilă în sumă de.. lei

La verificarea T.V.A. colectată s-au reținut următoarele :

În perioada verificată societatea înregistrează venituri din vânzarea de mărfuri la intern și din livrări intracomunitare (scutere, ATV, căști) pentru care e scutită de T.V.A. conform art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

S-a înregistrat T.V.A. colectată în sumă totală de ... lei.

În perioada august 2008 - iunie 2010 s-au efectuat investiții la un apartament luat în folosință conform contractului de comodat nr. 1/2008, în sumă de... lei, pentru care a dedus T.V.A. în sumă de... lei.Societatea avea obligația colectării T.V.A în sumă de ...lei, la sfârșitul contractului.

În perioada verificată societatea a înregistrat T.V.A. de recuperat de ... lei, iar în urma controlului rămâne de recuperat T.V.A. de ... lei. Pentru T.V.A. stabilită suplimentar, în sumă de ... lei, s-a emis Decizia de impunere nr.

III.Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

*În anul 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli transportul efectuat pentru importul de mărfuri din China în sumă de ... lei (în conturile 613 si 624), precum și taxele vamale în sumă de... lei (în contul 635) .

În drept, în O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct. 54 alin. (1) secțiunea 7 se prevede:

“7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

53.-(1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;(…)

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

(2) Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.”

Așadar, trebuie reținut faptul că valoarea bunurilor recepționate este formată din următoarele elemente de calcul:valoarea înscrisă în factura furnizorului extern, contravaloarea eventualelor cheltuieli efectuate pe parcurs extern (transport, încărcare, descărcare, manipulare, asigurare, etc.), taxe vamale și comisioane. Toate acestea formează costul de achiziție al mărfurilor importate, deci nu se înregistrează separat într-un cont de cheltuieli, întrucât acestea se cuprind în valoarea de intrare a bunurilor.

În consecință, contestația petentei se va respinge ca neîntemeiată, cheltuielile de transport în sumă de ... lei, precum și taxele vamale în sumă de ... lei fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

*În anul 2008 societatea a înregistrat pe cheltuieli investițiile (lucrări de termoizolații) efectuate la un apartament luat în comodat, în sumă de ... Lei.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu lucrările de termoizolații pentru imobilul folosit și ca sediul firmei, sunt incidente prevederile Codului civil :

“ART. 1420 Locatorul este dator, prin însăși natura contractului, fără să fie trebuință de nici o stipulație specială:

1. de a trăda) locatarului lucrul închiriat sau arendat;*

2. de a-l menține în stare de a putea servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat sau arendat;

3. de a face ca locatarul să se poată folosi neîmpiedicat în tot timpul locațiunii.

**) De a preda.*

ART. 1421 Locatorul trebuie să trădească*) lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat.

În cursul locațiunii, trebuie să facă toate acele reparații ce pot fi necesare, afară de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului...

“ART. 1447 Reparatiile mici numite locative, ce rămân în sarcina locatarului, dacă nu s-a stipulat din contră, sunt acele pe care obiceiul locului le consideră de astfel și între altele sunt următoarele:

reparația vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor ș.c.l. a stricării tencuiei din partea de jos a pereților camerelor și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru;

la parchet și dușumele, întrucât numai unele bucăți sunt stricate;

a geamurilor, întrucât sfărâmarea lor nu ar fi urmat din cauza unei întâmplări extraordinare ori forței majore, de care nu poate fi responsabil locatarul;

a ușilor, ferestrelor, broaștelor, verigilor și altfel de încuietori.

ART. 1448

Nici una din reparațiile reputele locative nu cad în sarcina locatarului când stricăciunile au fost cauzate prin vechime sau forță majoră.”

“ART. 1560 Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia.

ART. 1561 Comodatul este esențial gratuit.(...)

ART. 1564 Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat, și nu poate să se servească decât la trebuința determinată prin natura lui, sau prin convenție, sub pedeapsă de a plăti daune-interese, de se cuvine.(...)

ART. 1569 Comodatarul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete*).

*) Nu poate cere înapoierea lor. ”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, pentru partea aferentă utilizării în interesul afacerii.

Așadar, comodatarul este obligat să suporte și să facă doar cheltuielile necesare folosinței lucrului respectiv doar reparațiile mici numite reparații locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale, modernizări sau lucrări de reabilitare termică, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.

Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt în patrimoniu afacerii (închiriate, în comodat, etc), nu sunt deductibile decât cheltuielile de întreținere și funcționare a bunurilor, dovedite cu documente, folosite strict în interesul afacerii și nicidecum eventuale cheltuieli care sporesc valoarea bunurilor, dar pe care, potrivit practicii judiciare și doctrinei juridice în materie, proprietarul este dator să le restituie posesorului care le-a făcut.

Prin urmare, cheltuielile făcute de petentă nu reprezintă cheltuieli aferente unor mici reparații, astfel cum sunt definite de dispozițiile art. 1447 din Codul civil, în cazul în speță fiind vorba de o investiție efectuată asupra imobilului, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și al sporirii gradului de confort, care conduce în mod direct la majorarea valorii aceluși imobil.

În consecință, având în vedere cele reținute S.C. J S.R.L. nu poate beneficia de deducerea cheltuielilor cu investițiile, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

*În perioada 2009-2010 societatea a înregistrat cheltuielile de transport pentru administrator pe ruta România - Franța și retur.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal sumele de... lei și de .. lei reprezentând transport administrator, sume pentru care nu poate justifica necesitatea efectuării în scopul realizării de venituri impozabile. În baza art. 19 alin. (1) și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Societatea susține că deplasările au fost efectuate în interesul societății și cheltuielile sunt deductibile fiscal.

Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele:

“ART. 19 Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”*

Față de cele prezentate mai sus rezultă că sumele înregistrate de contestatoare sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât cheltuielile respective nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, ci au fost realizate în scopul personal al beneficiarului acestor servicii. Articolul anterior

citat se referă la cheltuielile cu transportul și cazarea administratorilor sau salariaților societății, efectuate ca urmare a deplasărilor acestora în țară sau în străinătate în interesul afacerii, deci în scopul realizării de venituri impozabile, nu pentru deplasări în interes personal.

Suștinerea din contestație că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății, respectiv că administratorul s-a deplasat pentru asigurarea activității societății, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că există mandat pentru administrarea și reprezentarea firmei.

*De asemenea, în anul 2009 societatea a înregistrat pe cheltuieli servicii de consultanță -...lei, pe care organul de inspecție fiscală le-a considerat nedeductibile.

În drept, soluționarea cauzei dedusă judecății la acest punct își găsește aplicabilitatea în prevederile art. 19 alin. (1) respectiv ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, se precizează:

“ART. 19 Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“ART. 21*) Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Suma de ...lei reprezintă cheltuieli cu diverse servicii pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri impozabile .

În ceea ce privește deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, se constată că prevederile art. 21 alin. (4) m), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

iar dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță sau alte prestări de servicii, precizează:

“Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Astfel, se reține că organul de inspecție fiscală nu a putut stabili în baza documentelor prezentate, realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv dacă acele servicii au fost prestate efectiv și dacă era necesară efectuarea acestor cheltuieli, având în vedere specificul activităților desfășurate.

În consecință, având în vedere că acele servicii de consultanță nu au fost destinate realizării de venituri impozabile, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

*Referitor la livrarea intracomunitară efectuată cu factura nr. ...în valoare de... euro, echivalent în lei de... lei, se reține :

Organul fiscal a constatat că în evidența contabilă societatea a înregistrat vânzări în valoare de... lei (... euro) mai mici cu suma de... lei, diminuând profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat.

La art. 19 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 19 Reguli generale (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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, prevede:

“12.Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.(...)”

Petenta susține că această factură de livrare a fost întocmită eronat, utilizând o valoare mult redusă a cursului leu-euro, și afirmă că valoarea corectă în lei a facturii este cea înregistrată în evidențele contabile și declarată, respectiv ... lei, corespunzătoare și documentelor de evidență contabilă - decont T.V.A. și declarația 390. Mai menționează că în urma controlului fiscal acea factură a

fost înlocuită cu cea corectă, respectiv a fost stornată factura eronată și emisă factura corectă care o înlocuiește pe cea inițială întocmită eronat.

În acest sens, potrivit pct. 36 din Ordinul ministerului finanțelor nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“36.-(1)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 numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

De asemenea, la pct. 42 coroborat cu pct. 258 din actul normativ menționat mai sus, se precizează:

“42.-Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

(...)

258. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

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

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;....”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată că operațiunea de livrare intracomunitară a bunurilor a avut loc în baza facturii nr. ... pentru suma de... euro, însă societatea a înregistrat în evidența contabilă doar vânzări în valoare de.... lei (... euro).

La pct. 184 din Ordinul nr. 3055/2009 se precizează:

“184. - (1) Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută, cu respectarea prevederilor pct. 185 din prezentele reglementări.

(2)În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, 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.

(3)Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.”

Asadar, se constată că petenta în mod eronat nu a înregistrat integral veniturile din factura emisă, aceasta fiind documentul justificativ care a stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Prin contestație petenta susține că această factură ar fi fost întocmită eronat, utilizând o valoare redusă a cursului leu-euro, iar valoarea corectă în lei, a facturii este cea înregistrată în evidențele contabile și declarată, respectiv de... lei.

Față de aceste susțineri, precizăm că în situația în care ar fi constat faptul că s-au înscris sume eronate privind baza de impozitare, în primul rând - trebuia corectat documentul justificativ - factura; deci - nu se admite corectarea unor sume eronate doar în evidența contabilă, fără a exista un document justificativ pentru sumele înscrise.

Însă, se constată că petenta cu ocazia controlului nu a putut proba cu documente faptul că s-a produs o eroare la întocmirea facturii și că din acest motiv erau înregistrate doar veniturile în sumă de... lei.

De altfel, petenta prin contestație și recunoaște faptul că doar ulterior controlului fiscal “în urma verificărilor efectuate și la OJ această factură a fost înlocuită cu cea corectă”.În mod legal, dacă petenta susține că a fost întocmită eronat factura inițială de livrare, factura trebuia corectată când a constat eroarea și nu după ce, cu ocazia controlului, s-a constatat ca deficiență neînregistrarea diferenței de venit în sumă de lei .

În consecință, având în vedere cele reținute anterior, se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de S.C. J S.R.L. pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei.

*Majorările de întârziere și penalitățile în sumă totală de lei au fost calculate în baza prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește accesoriile aferente debitului stabilit suplimentar se reține că S.C. J S.R.L. nu aduce nici un argument referitor la calculul majorărilor, cota de majorări aplicată, data la care au fost calculate majorările și întrucât stabilirea de majorări reprezintă măsură accesorie în raport de debitul, contestația se va respinge ca neîntemeiată.

2.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei:

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar T.V.A. în suma de ... lei, motivând că în perioada verificată societatea a dedus T.V.A. la achiziții fără să justifice că sunt efectuate în interesul societății, pentru realizarea de operațiuni taxabile.S-a dedus T.V.A. în sumă de ... lei din factura nr. ...pentru

servicii de consultanță și T.V.A. de ... lei -pentru investiții făcute la un apartament luat în comodat.

În drept, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează;

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;”

La art. 146 din Codul fiscal se precizează:

“ART. 146(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\)](#);

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

În ceea ce privește T.V.A. aferentă lucrărilor de termoizolații la un apartament luat în comodat, în sumă de ... lei, din cele arătate mai sus la capitolul privind impozitul pe profit, rezultă fără echivoc că reabilitarea termică a imobilului care nu e proprietatea petentei, efectuată pe cheltuiala firmei, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată și având în vedere că taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă de societate, petenta avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor susmenționate, conform prevederilor art. 128 și art. 129 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, potrivit căror :

“ART. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură

cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

“ART. 129 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

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

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Cum T.V.A. în sumă de ... lei se regăsește în facturile de achiziție a bunurilor și serviciilor privind lucrările de reabilitare la imobilul care este proprietatea unei persoane fizice, se retine ca petenta nu avea posibilitatea să-si exercite dreptul de deducere a T.V.A. aferentă acestor achiziții, cu atât mai mult cu cât din actele existente la dosar nu rezulta că a facturat lucrările efectuate proprietarului de drept al imobilului.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, se constată că în mod legal petenta nu are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă unor servicii de consultanță și acelor investiții făcute la un apartament luat în comodat.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor legale enunțate și ale art. 210, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse de **S.C. J S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. ..., pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

-impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cu majorări și penalități de întârziere de... lei;

-T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,