

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1442 din 30 iunie 2016

Cu adresa nr. / 2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr. / 2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a înaintat dosarul contestației formulată de ASOCIAȚIA din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 2016* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016.

ASOCIAȚIA are sediul social în și deține codul de înregistrare fiscală nr. Obiectul principal de activitate al asociației îl reprezintă "*Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure*" - cod CAEN 8730.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adăugată de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 2016, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. sub nr. din 2016.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile contestației sunt următoarele:

"[...] Pentru anul 2013:

- suma de lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii înregistrate în baza facturilor emise de SC P SRL reprezentând contravaloare prestări servicii de închiriere și documente din care să rezulte în mod concret la ce se referă materialele achiziționate.

Răspuns: există Contractele de închiriere nr. și nr. / 2013 ce au ca obiect spațiul în suprafață de 1.000 mp (500 mp și 500 mp) situat în, închiriat cu destinația: "*Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure*". Chiria stabilită este de lei/lună și lei/lună. De asemenea respectivele contracte prevăd și obligația pentru chiriaș de a efectua o placare a clădirii cu materiale termoizolante, reparație a centralei și a obiectelor sanitare precum și zugrăvire.

În raport de reparațiile efectuate s-a dispus după caz compensarea la plata chiriei, acesta fiind și motivul pentru care pe facturi apare o sumă diferită decât cea menționată în contracte.

- suma de lei reprezentând achiziție de prestări servicii de la SC G SRL pentru manoperă termosistem.

Răspuns: tot prin raportare la Contractul de închiriere nr. / 2013 unde regăsim menționată obligația chiriașului de a efectua o placare cu materiale termoizolante, a fost respectat acordul dintre părți și înregistrată cheltuiala în contabilitate.

Pentru anul 2014:

- suma de lei reprezentând contravaloare servicii înregistrate în evidența contabilă, facturi neînsoțite de documente justificative, fiind vorba despre servicii prestate de terți - activități cultural-artistice de la diferite asociații: Asociația T, Asociația P, Asociația M, Clubul Sportiv etc.

Răspuns: pentru suma de lei există facturi justificative, contracte de prestări servicii, procese-verbale de recepție a serviciilor efectuate, fiind vorba despre activități cultural-artistice ce au fost realizate pe parcursul unui an calendaristic. Apreciem că sunt suficiente actele depuse, legea nu solicită expres vreun alt document decât cele la care am făcut referire și care au fost comunicate deja.

- suma de lei aferentă facturii nr. / 2014 emisă de SC C SRL reprezentând contravaloare transport de persoane X-Y și retur.

Răspuns: Am avut în vedere asigurarea unui transport de 11 pacienți de la X la Y, pacienți ce au fost preluați în baza unui contract de prestări servicii încheiat cu DGASPC Sector București - contract nr. / 2014.

Există de asemenea și procese verbale de preluare din data de2014 unde apare menționat numele reprezentantului DGASPC Sector - A.A. și totodată al persoanei de la care s-au preluat pacienții, S.G. - reprezentant al Căminului de adulți și vârstnici

- suma de lei ce reprezintă cheltuieli de reparații la spațiile închiriate.

Răspuns: aceste sume chiriașul le recuperează din banii proprii, fără ca proprietarul să suporte contravaloarea acestor lucrări. Ele au fost înregistrate în contul contabil 6588.I eșalonat pe 60 luni, astfel încât cheltuiala înregistrată în anul 2014 a fost de lei.

Faptul că nu au fost înregistrate pe investiții prin contul 231, nu modifică fondul cheltuielii, care este de fapt o cheltuială de reparații a unui spațiu închiriat, deductibilă conform Codului fiscal, care nu condiționează deductibilitatea unei cheltuieli în funcție de înregistrarea contabilă în anumite conturi contabile fie 471, fie 231.

Art. 7 Cod fiscal definește la punctul 16. "Mijloc fix [...]"

De aceea considerăm că cheltuielile de întreținere și reparații efectuate spațiilor închiriate nu se încadrează în această definiție de mijloc fix și nici nu reprezintă investiții. Ele au fost doar denumite așa ca și ușurință în identificarea lor în bilanț.

De asemenea lucrările au fost efectuate cu personal angajat propriu, în regie proprie [...]

Pentru anul 2015:

- suma de lei reprezentând contravaloare achiziții de bunuri/servicii înregistrate în contul 471.8 Investiții azil B.

Răspuns: Aceste sume chiriașul le recuperează din banii proprii, fără ca proprietarul să suporte contravaloarea acestor lucrări.

De asemenea lucrările au fost efectuate cu personal angajat propriu, [...] în regie proprie și erau necesare în vederea obținerii avizelor sanitare de funcționare, fiind vorba despre: canalizare, instalații apă caldă/rece, încălzire termică prin montare centrală, scurgeri, racoarde, robinete, compartimentări, refacere instalație electrică, sistem supraveghere video etc.

- suma de lei reprezentând cheltuieli cu achiziția de bunuri în baza facturilor, notelor de recepție în care a fost specificat cont 471.2 Investiție azil M.

Răspuns: Aceste sume chiriașul le recuperează din banii proprii, fără ca proprietarul să suporte contravaloarea acestor lucrări. Ele au fost înregistrate în contul contabil 6588.I eșalonat, astfel încât cheltuiala înregistrată în anul 2015 a fost de lei.

Faptul că nu au fost înregistrate pe investiții prin contul 231, nu modifică fondul cheltuielii, care este de fapt o cheltuială de reparații a unui spațiu închiriat, deductibilă conform Codului fiscal [...]

De asemenea lucrările au fost efectuate cu personal angajat propriu, în regie proprie [...]

- suma de lei aferentă unor facturi de achiziții de prestări servicii turistice, obiecte de inventar - geantă, birou etc.

Răspuns: Este vorba strict despre investiții necesare derulării activității curente, în conformitate cu scopul pentru care a fost creată entitatea juridică.

Pentru TVA de plată suplimentară în cuantum de lei plus eventuale dobânzi și penalități de întârziere și pentru suma de lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul a dedus TVA aferentă în anul 2013, de asemenea și pentru suma de lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul a dedus TVA aferentă în anul 2014 urmează să rețineți următoarele:

În anul 2014, în urma unei inspecții fiscale, s-a dispus înscrierea asociației ca plătitor de TVA, reținându-se incidența art.153 din legea nr.571/2003 și considerând că nu ne încadrăm în prevederile art.141 lit.i din aceeași lege.

Respectivele măsuri au format obiectul unei contestații la nivelul instanței de judecată - dosar nr...../.../2014 soluționat irevocabil la nivelul Curții de Apel, prin Decizia nr...../2015, în sensul respingerii cererii subscrisei.

Pe situația de fapt s-a reținut că atât timp cât nu există un certificat de acreditare și se depășește plafonul de 220.000 lei reprezentând venituri este necesar să se plătească TVA.

Pe parcursul anului 2014 subscrisea, așa cum rezultă din actele anexate, a obținut însă acreditarea, în speță devenind incidente prevederile art.141 alin. 1 lit. i din Codul fiscal [...]

Astfel, potrivit dispozițiilor HG privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor OG nr. 68/2003, a Metodologiei de acreditare a furnizorilor de servicii sociale nr. 1024/2004 și a Legii privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale nr. 197/2012 s-a obținut "acreditarea legală" în sensul reglementat de legiuitor și, mai mult decât atât, chiar și prin raportare la considerentele Deciziei nr./2015 a Curții de Apel care a statuat în sensul menționat, impunându-se să constatați, pe cale de consecință, faptul că, începând cu anul 2014 - momentul obținerii acreditării, nu mai datorăm TVA - a se vedea Certificat de acreditare seria AF și nr./22.05.2014, Certificat constatator nr...../17.03.2014 emis de Ministerul muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice - ITM [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016 încheiat de A.J.F.P. la ASOCIAȚIA din, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din 2016, s-au stabilit următoarele:

"[...] IMPOZIT PE PROFIT [...]"

Urmare verificării documentelor financiar-contabile prezentate, inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de lei, după cum urmează:

- suma de lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii înregistrate în baza facturilor emise de SC P SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii de închiriere, alte materiale pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat contract de închiriere și documente din care să rezulte în mod concret la ce se referă materialele achiziționate, societatea furnizoare figurând cu starea activității ca suspendată conform bazelor de date AJFP - FISC NET, [...].

Contribuabilul a prezentat ulterior discuției finale, în data de2016 la data prezentării punctului de vedere, contractul de închiriere între ASOCIAȚIA și SC P SRL, cu începere de la 01.03.2013, având înscris nr...../28.02.2013, nr..... fiind înscris ca și corecție peste nr.....

Mai mult, contractul de închiriere nr...../28.02.2013, prezentat în data de2016, nu corespunde cu contractul menționat pe factura nr...../31.03.2013 emisă de SC P SRL reprezentând "prestări servicii cazare conf. contract 01.03.2013 chirie februarie", nu corespunde nici cu factura nr...../11.06.2013, cu specificația "prestări servicii cazare conf. contract din 01.03.2013 chirie aprilie și mai", factura nr...../31.07.2013, cu specificația "chirie cf. contract 01.03.2013 iunie+iulie". De asemenea, atât pe facturile menționate cât și pe factura nr...../30.08.2013, pe care este precizat "contract nr...../28.02.2013 august", nu a fost menționată adresa furnizorului și a beneficiarului, a cărei mențiune este obligatorie pentru emiterea unei facturi în conformitate cu prevederile legale în vigoare [...].

În consecință, conform art.155, alin.19, lit.f) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.21, alin.4, lit.m) și art.21, alin.1 [...] din același act normativ, inspecția fiscală a constatat nedeductibilitatea sumei de lei la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

- suma de lei aferentă unei facturi de achiziții de prestări de servicii (factura nr...../.....2013 în valoare totală de lei emisă de SC G SRL, CUI 23179470 reprezentând "manoperă termosistem"), pentru care contribuabilul nu a prezentat documente (contract, situații de lucrări, Procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate), din care să rezulte că acestea au fost achiziționate în scopul efectuării activității contribuabilului pentru realizarea de venituri impozabile [...].

De asemenea, pe factura menționată nu a fost specificată adresa beneficiarului, a cărei mențiune este obligatorie pentru emiterea unei facturi în conformitate cu prevederile legale în vigoare [...]. În consecință, conform art.21, alin.4, lit.m) coroborat cu art.155, alin.19,lit.f) și art.21, alin.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală a constatat nedeductibilitatea sumei de lei la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

- suma de lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul a dedus TVA aferentă în conturile de cheltuieli deductibile, având în vedere că în perioada 01.10.2013-31.12.2013, ASOCIAȚIA avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului cifrei de afaceri >65.000 euro (220.000 lei). Prin urmare, contribuabilul a dedus eronat TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile de bunuri/servicii în sumă de lei, incluse pe cheltuieli, conform art.21, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât conform pct.62 din Normele Metodologice de aplicare ale art.153 din Legea 571/2003 [...].

Urmare inspecției fiscale, la 31.12.2013 rezultă următoarea situație privind impozitul pe profit: [...]

• impozit profit stabilit suplimentar lei

Urmare inspecției fiscale parțiale, la 31.12.2013 baza de impozitare privind impozitul pe profit se modifică cu suma de lei. [...]

Urmare verificării documentelor financiar-contabile prezentate, inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de lei, după cum urmează:

- suma de lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul a dedus TVA aferentă în conturile de cheltuieli deductibile, având în vedere că în perioada 01.10.2013-01.07.2014, ASOCIAȚIA avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA [...].

- suma de lei, reprezentând contravaloare servicii înregistrate în evidența contabilă în cont «628» (situația acestor facturi fiind anexată la prezentul raport), facturi ce nu sunt însoțite de documente justificative, devize, situații de lucrări din care să rezulte necesitatea prestării acestora, dacă au fost executate pentru activitatea ASOCIAȚIEI [...]

Din documentele financiar contabile prezentate la inspecția fiscală parțială conform Avizului de inspecție Fiscală nr...../.....2016, cât și din bazele de date AJFP-FISC NET (Solicitare documente) s-au constatat următoarele:

- Contribuabilul verificat a înregistrat în documentele financiar contabile (centralizatoarele de recepții, bilanțele de verificare aferente lunilor noiembrie și decembrie 2014) un număr de 21 (douăzeci și unu) de facturi de cumpărare emise de diferiți furnizori (asociații) pe parcursul anului 2014, pentru care a înregistrat cheltuieli cu servicii prestate de terți în contul 628 în sumă totală de lei, aferente achiziții de prestări de servicii cultural-artistice, de la diferiți furnizori (asociații), după cum urmează: Asociația P, CUI, Asociația T, CUI; Clubul Sportiv ".....", CIF, Asociația M, CIF

- facturile emise de contribuabilii de mai sus au înscris contravaloarea serviciilor prestate cuprinse între 4.250 lei și 5.000 lei, decontarea acestora fiind făcută în numerar, evitându-se astfel decontarea prin bancă, înlăturându-se astfel posibilitatea controlului bancar specific operațiunilor bancare;

- din verificarea în bazele de date FISCNET (Solicitare informații), s-a constatat faptul că emitenții facturilor, menționați mai sus, nu au depus declarații 101 privind obligațiile datorate bugetului de stat, situații financiare anuale (bilanțuri)/raportări semestriale (cu excepția Asociația T, CUI care a depus bilanț pentru anul 2014), alte documente din care să rezulte realitatea prestărilor de servicii efectuate către ASOCIAȚIA, CUI

- facturile respective, deși au fost emise pe parcursul anului 2014 (în diferite luni), au fost înregistrate în documentele financiar contabile aferente lunii noiembrie 2014 (20 de facturi) și decembrie 2014 (o factură);

- contribuabilul verificat nu a prezentat alte documente din care să rezulte realitatea prestațiilor efectuate, cu excepția unor contracte încheiate între părți și unor Procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate (serviciilor), din care nu rezultă efectiv la ce fel de prestări de servicii culturale artistice, educative și sportive, intermediere de servicii se referă acestea, specificându-se doar datele la care ar fi organizate aceste servicii și faptul că se garantează că acestea fac parte din sfera manifestărilor culturale ce au ca scop ori efect promovarea muzicii și dansului românesc, producția având scop non-patrimonial; nu au fost prezentate documente din care să rezulte justificarea prestării efective a serviciilor cum ar fi rapoarte de lucru în care să fie prezentate date despre realizatorii efectivi ai serviciilor respective, tarife practicate, nr. de ore efective în care s-au efectuat serviciile, identificarea autorilor serviciilor respective (soliști, actori, formații de muzică, etc) sau orice alte materiale corespunzătoare conform cerințelor legale în vigoare; totodată nu au fost prezentate documente din care să rezulte realitatea efectivă a serviciilor facturate și înregistrate în documentele financiar contabile ale contribuabilului precum și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

De asemenea, pe facturile menționate reprezentând servicii culturale artistice nu a fost specificată adresa furnizorilor și a beneficiarului [...].

În consecință, conform art.21, alin.4, lit.m) coroborat cu art.155, alin.19, lit.f) și art.21, alin.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare inspecția fiscală a constatat nedeductibilitatea sumei de lei la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014.

- suma de lei, aferentă facturii nr...../.....2014, emisă de SC C SRL, reprezentând contravaloare transport de persoane X-Y și retur pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat documente de justificare pentru transportul efectuat, respectiv comanda, contract, mijlocul auto cu care a fost efectuat, data, destinația transportului (locația), scopul în care a fost efectuat, etc, [...].

De asemenea, pe factura menționată nu a fost specificată adresa beneficiarului [...].

În consecință, conform art.21, alin.4, lit.m) coroborat cu art.155, alin.19, lit.f) și art.21, alin.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare inspecția fiscală a constatat nedeductibilitatea sumei de lei la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014.

- suma de lei, reprezentând cheltuieli cu achiziția de bunuri în baza notelor de recepție în care a fost specificat cont 471.2. Investiție. Azil M "cheltuieli în avans" aferente mijloace fixe, înregistrate de contribuabil în contul 6588.I "Alte cheltuieli de exploatare", amortizarea pentru amenajare, modificare, îmbunătățirea azilului de bătrâni din M - conform inclusiv notei explicative dată de președintele Asociației-nefiind respectate prevederile art.24, alin.1 din Legea 571/2003 [...].

Având în vedere că materialele aprovizionate pentru amenajări la Azil M conform NIR, au fost înregistrate în cont 471.2, nefiind înregistrate conform Normelor de înregistrare în contabilitate, în contul de investiții în curs de execuție (231) iar amortizarea amenajărilor înregistrate în contul 471.2 au fost înregistrate eronat în contul 6588.I, cont de cheltuieli specific cheltuielilor nedeductibile fiscal și de care nu s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit stabilit de societate, s-au considerat cheltuieli nedeductibile fiscal de către inspecția fiscală.

Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite de inspecția fiscală în sumă de lei precizăm:

- conform fișei de cont 401 "Furnizori" N, CUI RO, contribuabilul verificat a înregistrat în documentele financiar contabile aferente perioadei 10.03.2014-21.12.2015 un număr de 446 facturi de achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, auxiliare, în valoare totală în sumă de lei, pentru care a prezentat facturi, note de recepție cu specificația 471.2 Investiții/spațiu azil/5 ani, înregistrate în contul 471.2 "Cheltuieli în avans"; nu au fost prezentate pentru aceste achiziții avize de însoțire a mărfii, certificate de garanție, certificate de calitate, contract/comandă și nici alte documente din care să rezulte locul efectiv de utilizare pentru achizițiile efectuate (Procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate, fișe de lucru, personalul specializat pentru efectuarea lucrărilor în care au fost înglobate materialele achiziționate, utilajele efectuate pentru lucrări, etc.); [...]

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că suma totală de lei reprezintă costuri aferente imobilizării corporale. Suma de lei nu se include direct în contul de cheltuieli, ci în costul de achiziție al imobilizării.

În concluzie, la data de 31.12.2014, suma de lei înregistrată de societate în contul "6588.I", reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, având în vedere faptul că acestea ar fi trebuit înregistrate în costul de achiziție al imobilizării și nu în contul de cheltuieli, [...].

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctele 50(1), 51(1), 92 din anexa 1-Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, - Regulii generale de evaluare din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, nu a fost acordat drept de deducere pentru suma de lei, înregistrată de societate în contabilitate în contul 6577.I.

Urmare inspecției fiscale, la 31.12.2014 rezultă următoarea situație privind impozitul pe profit: [...]

• impozit profit stabilit suplimentar lei

Urmare inspecției fiscale generale, la la 31.12.2014 baza de impozitare privind impozitul pe profit se modifică cu suma de lei. [...]

Urmare verificării documentelor financiar-contabile prezentate, inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de lei, după cum urmează:

- suma de lei, reprezentând contravaloarea achizițiilor de bunuri/servicii în sumă de lei, înregistrate de contribuabil în contul 471.8 Investiții Azil B "cheltuieli în avans", incluse eronat în contul de cheltuieli deductibile 611 "Cheltuieli cu reparațiile", în condițiile în care nu au fost prezentate la inspecție documente probatorii pentru efectuarea acestor "reparații" (Procese verbale de recepție pentru lucrările de reparații efectuate,

situații de lucrări, anexe privind personalul cu care au fost efectuate lucrările respective de reparații) la activele corporale deținute și utilizate de contribuabil pentru activitatea autorizată de servicii sociale acordate persoanelor vârstnice, conform obiectului de activitate pentru care este autorizat să funcționeze, nerespectându-se prevederile art.21, alin.4, lit.m) din Legea 571/2003 [...].

Înregistrarea cheltuielilor cu reparațiile s-a făcut în baza contractului de închiriere prezentat fără număr din data de2015, în care, la CAP VI, art.11 și 12 sunt stipulate următoarele: "Eventualele reparații (zugrăveli, înlocuiri și reparații instalații, diverse intervenții de mentenanță) aduse imobilului de către chiriaș rămân în proprietatea locatorului, fără a se deduce din chirie; Eventualele compartimentări pentru creere de circuite efectuate de către chiriaș rămân în proprietatea locatorului, costul lor fiind dedus din chirie. Orice compartimentare se va face cu acordul proprietarului". Din prevederile contractuale rezultă că eventualele cheltuieli cu reparațiile sunt efectuate de contribuabil dar rămân în beneficiul evident al locatorului, respectiv persoana fizică P.A., ceea ce demonstrează că reparațiile înregistrate pentru care contribuabilul verificat a dedus cheltuieli, în mod eronat rămân în beneficiul locatorului și nu al contribuabilului, acest fapt generând nedeductibilitatea cheltuielilor respective pentru contribuabil, conform art.145, alin.2, lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult decât atât, contribuabilul a prezentat și act adițional nr.1/.....2016 prin care contractul de închiriere autentificat la ANAF sub nr...../.....2015 a fost reziliat începând cu2016 și un alt contract de închiriere încheiat în data de2016 cu SC B SRL. [...]

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că suma totală de lei reprezintă costuri aferente imobilizării corporale. Suma de lei nu se include direct în contul de cheltuieli, ci în costul de achiziție al imobilizării.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctele 190, 194, 195 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale, nu a fost acordat drept de deducere pentru suma de lei, înregistrată de societate în contabilitate în contul 611.

- suma de lei, reprezentând cheltuieli cu achiziția de bunuri (înregistrate în cheltuieli în avans), în baza facturilor, notelor de recepție în care a fost specificat cont 471.2 Investiție.Azil M "cheltuieli în avans" aferente mijloacelor fixe, înregistrate de contribuabil în contul 6588.1 "Alte cheltuieli de exploatare", amortizarea pentru amenajare, modificare, îmbunătățirea azilului de bătrâni din M-conform inclusiv notei explicative dată de președintele Asociației-nefiind respectate prevederile art.24, alin.1 din Legea 571/2003 [...].

Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite de inspecția fiscală în sumă de lei precizăm:

- conform fișei de cont 401 "Furnizori" N, CUI RO, contribuabilul verificat a înregistrat în documentele financiar contabile aferente perioadei 10.03.2014-21.12.2015 un număr de 446 facturi de achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, auxiliare, în valoare totală în sumă de lei, pentru care a prezentat facturi, note de recepție cu specificația 471.2 Investiții/spațiu azil/5 ani, înregistrate în contul 471.2 "Cheltuieli în avans"; nu au fost prezentate pentru aceste achiziții avize de însoțire a mărfii, certificate de garanție, certificate de calitate, contract/comandă și nici alte documente din care să rezulte locul efectiv de utilizare pentru achizițiile efectuate (Procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate, fișe de lucru, personalul specializat pentru efectuarea lucrărilor în care au fost înglobate materialele achiziționate, utilajele efectuate pentru lucrări, etc.); [...]

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 190, 194, 195 din OMFP 1802/2014 [...], nu a fost acordat drept de deducere pentru suma de lei [...].

- suma de lei aferentă unor facturi de achiziții de prestări servicii turistice (factura nr...../.....2015 în valoare totală de lei și nr...../.....2015 în valoare totală de lei, emise de SC H SRL, CUI RO, obiecte de inventar-geantă, birou simplu (factura nr...../.....2015 în valoare totală de lei emisă de SC A SRL și factura seria nr./.....2015 emisă de SC J SRL, CUI, în valoare totală de lei), pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost achiziționate în scopul efectuării obținerii de venituri impozabile, nerespectându-se prevederile art.21, alin.1 din Legea 571/2003 [...]. Totodată, obiectele de inventar menționate nu sunt regăsite în inventarul prezentat la 31.12.2015 iar pentru serviciile turistice nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte destinația serviciilor turistice, mijloacele auto cu care au fost efectuate, persoanele pentru care au fost efectuate serviciile respective).

Urmare inspecției fiscale parțiale, la 31.12.2015 rezultă următoarea situație privind impozitul pe profit: [...]

● impozit profit stabilit suplimentar lei

Urmare inspecției fiscale, la la 31.12.2015 baza de impozitare privind impozitul pe profit se modifică cu suma de lei. [...]

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [...]

TVA deductibilă

Contribuabilul a efectuat în perioada verificată achiziții de bunuri și servicii cu cota de TVA de 9%, respectiv 24% [...] pentru care a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile, TVA în sumă totală de lei.

În consecință, contribuabilul verificat nu a înregistrat și nu a declarat TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate, considerând că nu este plătitoare de TVA, datorită obiectului de activitate autorizat respectiv, încadrat din punct de vedere al Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare ca activitate scutită fără drept de deducere. În perioada verificată taxa pe valoarea adăugată deductibilă, înregistrată în conturile de cheltuieli, datorită faptului că societatea nu a fost plătitoare de TVA, în sumă totală de lei provine din TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activităților sociale efectuate de îngrijire a persoanelor vârstnice, conform obiectului de activitate pentru care a fost autorizată și acreditată să funcționeze, începând cu data de 22.05.2014, conform certificatului de acreditare prezentat, seria AF, nr...../22.05.2014, eliberat de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice MPS, pentru o perioadă nedeterminată.

TVA colectată

În perioada verificată societatea nu a înregistrat TVA colectată [...] întrucât a considerat că nu a efectuat operațiuni impozabile taxabile din punct de vedere al TVA [...], în condițiile în care a depășit plafonul cifrei de afaceri de 65.000 de euro (220.000 lei), condiție de înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, până la data de 22.05.2014, contribuabilul verificat nu a deținut certificat de acreditare pentru acordarea de servicii sociale, conform constatărilor inspecției fiscale, confirmate atât de controlul anterior încheiat cu Procesul Verbal nr...../.....2014, cât și cu Decizia Curții de Apel nr.....-ședința2015, definitivă.

Urmare inspecției fiscale efectuate au rezultat următoarele:

În privința TVA colectată, urmare verificării efectuate, inspecția fiscală a stabilit TVA colectată suplimentară în sumă de lei, constatându-se următoarele aspecte:

În data de2014 a fost efectuat un control inopinat la ASOCIAȚIA, CUI, în urma căruia a fost încheiat Procesul Verbal nr...../.....2014, Dispoziția de Măsuri nr...../.....2014 și Propunerea de efectuare a inspecției fiscale nr...../.....2014.

Controlul a constatat că asociația menționată a înregistrat la 31.12.2013 în bilanțul de verificare prezentată cifra de afaceri mai mare decât plafonul stabilit pentru contribuabilii neplătitori de TVA (care pot aplica regimul de scutire de TVA) conform legii, respectiv 65.000 de euro (220.000 lei) și societatea nu deține certificat de acreditare pentru a efectua servicii de asistență socială, sau strâns legate de asistența socială, scutite de TVA fără drept de deducere, [...], motive de fapt pentru care a întocmit și comunicat contribuabilului verificat Dispoziția de Măsuri nr...../.....2014, cu dispunerea obligării înregistrării în scopuri de TVA a contribuabilului verificat [...].

Contribuabilul verificat nu a dus la îndeplinire Dispoziția de Măsuri, a contestat documentul administrativ menționat cât și Procesul Verbal, care a stat la baza emiterii acestuia, atât pe cale administrativă cât și civilă, la instanța judecătorească competentă.

Atât contestația administrativă cât și contestația la instanța competentă au fost respinse, considerându-se că sunt neîntemeiate, fiind pronunțată Decizia Curții de Apel nr....., anexată în copie. [...].

În consecință, inspecția fiscală a constatat că în perioada 01.10.2013-01.07.2014, contribuabilul verificat a avut obligația să calculeze și să plătească TVA pentru activitatea desfășurată întrucât în cursul anului 2013 (luna august 2013), conform bilanțului de verificare la 31.08.2013, a depășit plafonul de TVA stabilit de lege pentru categoria de contribuabili scutiți de TVA, respectiv 65.000 de euro (220.000 lei). În consecință, inspecția fiscală a aplicat prevederile pct.62 din Normele Metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 [...].

Mai mult decât atât, contribuabilul nu a deținut pentru perioada până la 22 mai 2014, acreditare pentru efectuarea de activități sociale scutite de TVA, conform art.141, alin.1, lit.i) din Legea 571/2003, coroborat cu prevederile Legii 197/2012, precum și cu Normele Metodologice de aplicare ale art.141, alin.1, lit.i) din Codul Fiscal.

Ca urmare, pentru perioada verificată, inspecția fiscală a stabilit TVA colectată suplimentară în sumă de lei, calculată conform art.140, alin.1, la veniturile totale realizate de contribuabil în perioada 01.10.2013 - 30.06.2014, în sumă totală de lei, conform bilanțurilor de verificare din perioada menționată.

Pentru aceeași perioadă, inspecția fiscală a calculat TVA deductibilă suplimentară față de evidența contabilă a contribuabilului în sumă totală de lei, aferentă achizițiilor efectuate de contribuabil cu drept de deducere, conform art.145, alin.2, lit.a) coroborat cu art.146, alin.1 din Legea 571/2003 [...].

Urmare inspecției fiscale rezultă următoarea situație privind TVA:

- TVA deductibilă suplimentară = lei;
- TVA colectată suplimentară = lei;
- TVA achitată = 0 lei;
- TVA de plată suplimentară = lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. la ASOCIAȚIA din, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01 ianuarie 2013 - 31 decembrie 2015, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de lei.

Stabilirea obligației suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei pentru anul 2013 + lei pentru anul 2014 + lei pentru anul 2015) a fost consecința influențării rezultatului fiscal stabilit de contribuabil cu suma totală de lei, din care:

- lei reprezintă achiziții de bunuri și servicii înregistrate în baza facturilor emise de S.C. P S.R.L., cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Codul fiscal;
- lei reprezintă achiziții de servicii înregistrate în baza facturii emisă de S.C. G S.R.L., cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Codul fiscal;
- lei reprezintă achiziții de servicii cultural-artistice, cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Codul fiscal;
- lei reprezintă achiziții de servicii transport înregistrate în baza facturii emisă de S.C. C S.R.L., cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Codul fiscal;
- lei reprezintă achiziții de bunuri pentru amenajări la Azilul M, cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- lei reprezintă achiziții de bunuri și servicii pentru amenajări la Azilul B, cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- lei reprezintă achiziții de servicii turistice și obiecte de inventar, cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal;
- lei reprezintă TVA deductibilă înregistrată pe costuri în perioada în care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, cheltuieli nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și pct.62 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

În urma verificărilor efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, care au cuprins perioada 01 octombrie 2013 - 01 iulie 2014, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de lei (..... lei TVA colectată - lei TVA deductibilă) pe perioada cuprinsă între data la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA și data de la care realizează operațiuni scutite fără drept de deducere.

Constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din 2016, act administrativ fiscal contestat de agentul economic.

1) Referitor la cheltuielile în sumă de lei facturate de S.C. P S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013, în baza facturilor emise de S.C. P S.R.L., agentul economic a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând servicii de închiriere și materiale, pentru care nu a prezentat contract de închiriere și documente din care să rezulte în mod concret în ce constau materialele achiziționate.

Toate facturile emise nu au menționată adresa beneficiarului iar unele facturi nu au menționată nici adresa furnizorului.

Din verificarea bazelor de date ale A.J.F.P. - Fisc Net a rezultat că societatea furnizoare are activitatea suspendată.

La data prezentării punctului de vedere, contribuabilul a prezentat un contract de închiriere al cărui număr de înregistrare a fost modificat, document care nu corespunde cu contractul menționat în facturi.

În consecință, în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Agentul economic susține că există Contractele de închiriere nr. și nr. din 28.02.2013, contracte care prevăd și obligația pentru chiriaș de a efectua o placare a clădirii cu materiale termoizolante, reparație a centralei și a obiectelor sanitare, precum și zugrăvire. Se susține că în raport de reparațiile efectuate s-a dispus după caz compensarea la plata chiriei,

acesta fiind și motivul pentru care pe facturi apare o sumă diferită decât cea menționată în contracte.

În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. [...].

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. [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...]

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. [...]

Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; [...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor [...]."

Pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează referitor la impozitul pe profit:

"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; [...].",

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Cheltuielile în sumă de lei au fost înregistrate în baza facturilor emise de prestatorul S.C. P S.R.L., astfel:

- factura nr...../31.03.2013 în valoare de lei reprezentând "Prestări servicii cazare conf. contract nr. 01.03.2013 chirie februarie";

- factura nr...../11.06.2013 în valoare de lei reprezentând "Prestări servicii cazare conf. contract din 01.03.13 chirie aprilie și mai";

- factura nr...../31.07.2013 în valoare de lei reprezentând "Chirie cf. contract 01.03.13 Iunie + Iulie";

- factura nr...../30.08.2013 în valoare de lei reprezentând "Prestări servicii conf. contract nr. 60/28.02./13 August".

Cele patru facturi menționate mai sus nu îndeplinesc aspectele de formă prevăzute la art. 155 alin.(19) lit.d) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv toate cele patru facturi nu au înscrisă adresa sediului social al beneficiarului ASOCIAȚIA și, în plus, factura nr...../30.08.2013 nu are înscrisă nici adresa sediului social al prestatorului S.C. P S.R.L..

Cele patru facturi menționate mai sus nu îndeplinesc nici aspectele de fond, pentru operațiunile descrise în aceste documente nefiind dovedită realitatea. Astfel:

În timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente justificative, respectiv contracte de închiriere. La data de2016 a avut loc discuția finală, moment în care au fost aduse la cunoștința agentului economic constatările inspecției fiscale și i-a fost comunicat proiectul de raport de inspecție fiscală. Ulterior, în data de2016 agentul economic a formulat punct de vedere la care a anexat Obiecții cu privire la Raportul de inspecție fiscală și Contractul de închiriere nr...../28.02.2013.

În contestație se susține că pentru justificarea cheltuielilor în sumă de lei există Contractele de închiriere nr. și nr. din 28.02.2013, deși la momentul formulării

obiecțiunilor la Raportul de inspecție fiscală nu a fost prezentat Contractul de închiriere nr. din 28.02.2013.

Contractul de închiriere nr. din 28.02.2013 a avut inițial înscris nr., cifrele "...." fiind înscrise cu pixul peste cifrele "....." dactilografiate. Contractul are ca obiect "*Închirierea spre utilizare spațiul în suprafață de 500mp, situat în 1, cu destinația «Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure»*". Durata contractului de închiriere este de 60 luni, începând cu data de 01.03.2013, iar chiria lunară convenită între părți pentru primul an a fost de lei. Precizăm că la adresa de mai sus are declarat sediu social S.C. P S.R.L., proprietara spațiului închiriat.

Contractul de închiriere nr. din 28.02.2013 a avut inițial înscris nr., cifrele "...." fiind înscrise cu pixul peste cifrele "....." dactilografiate. Contractul are ca obiect "*Închirierea spre utilizare spațiul în suprafață de 500mp, situat în, cu destinația «Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure»*". Durata contractului de închiriere este de 60 luni, începând cu data de 01.03.2013, iar chiria lunară convenită între părți pentru primul an a fost de lei.

Facturile nr./31.03.2013, nr./11.06.2013 și nr./31.07.2013 au înscris la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" mențiunea "[...] conform contract din 01.03.2013". Însă, așa cum am arătat mai sus, agentul economic nu a prezentat niciun contract de închiriere încheiat în data de 01.03.2013.

Factura nr./31.03.2013 are înscrisă la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" mențiunea "[...] chirie februarie" deși pe aceeași factură s-a făcut referire la un contract încheiat în data de 01.03.2013, iar cele două contracte de închiriere prezentate de contribuabil în susținerea contestației au ca dată de începere 01.03.2013, fiind întocmite în data de 28.02.2013.

Facturile nr./11.06.2013 și nr./31.07.2013 au înscrisă la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" mențiunea "[...] chirie aprilie și mai", respectiv "*iunie + iulie*" iar suma facturată a fost de lei pentru fiecare factură deși, conform celor două contracte de închiriere prezentate de contribuabil în susținerea contestației, chiria lunară a fost de lei, respectiv de lei.

Agentul economic susține în contestație că respectivele contracte de închiriere prevăd obligația chiriașului de a efectua placarea clădirii cu materiale termoizolante, reparația centralei și a obiectelor sanitare, precum și zugrăvirea, iar în raport de reparațiile efectuate s-a dispus compensarea cu plata chiriei, acesta fiind motivul pentru care pe facturi apare o sumă diferită decât cea menționată în contracte.

Însă, pe de o parte, cele două contracte la care se face referire în contestație prevăd la articolul 4 obligația chiriașului de a efectua, pe cheltuiala proprie, anumite lucrări la spațiile închiriate, respectiv lucrări de întreținere și amenajare, placarea cu materiale termoizolante a clădirii, reparațiile centralelor și obiectelor sanitare, zugrăveli și reparații la interiorul și exteriorul clădirii. În cele două contracte nu se precizează ce tipuri de lucrări trebuie suportate de către proprietar și care ar fi fost modalitatea de recuperare a contravalorii lucrărilor efectuate de chiriaș în numele proprietarului.

Pe de altă parte, susținerile din contestație nu au fost dovedite cu documente, agentul economic neprecizând ce tipuri de lucrări au fost efectuate și care este contravaloarea lucrărilor ce s-a compensat cu plata chiriei.

Concluzionând cele de mai sus, rezultă că cele patru facturi emise de S.C. P S.R.L. nu pot fi considerate documente justificative, întrucât nu îndeplinesc aspectele de formă și de fond, astfel că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

De asemenea, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal și în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, întrucât nu s-a dovedit existența, la data emiterii facturilor, a celor două contracte de închiriere prezentate de societate.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

2) Referitor la cheltuielile în sumă de lei facturate de S.C. G S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de2013, în baza unei facturi emisă de S.C. G S.R.L., agentul economic a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând "*manoperă termosistem*", pentru care nu a prezentat documente (contract, situații de lucrări, proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate) din care să rezulte că achiziția a fost efectuată pentru realizarea de venituri impozabile.

Pe factura nr...../.....2013 nu a fost menționată adresa beneficiarului.

În consecință, în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Agentul economic sustine că, prin raportare la Contractul de închiriere nr./28.02.2013 unde se regăsește menționată obligația chiriașului de a efectua o placare cu materiale termoizolante, a fost respectat acordul dintre părți și s-a înregistrat cheltuiala în contabilitate.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Cheltuielile au fost înregistrate în baza facturii nr. din2013 emisă de S.C. G S.R.L., reprezentând "*manoperă termosistem*".

Factura menționată mai sus nu îndeplinește aspectele de formă prevăzute la art. 155 alin.(19) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu are înscrisă adresa sediului social al beneficiarului ASOCIAȚIA

De asemenea, factura menționată mai sus nu îndeplinește nici aspectele de fond, pentru operațiunile descrise în acest document nefiind dovedită realitatea, întrucât nu au fost prezentate documente justificative (contract, situații de lucrări, proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate) din care să rezulte locația unde au fost efectuate lucrările, suprafața supusă prestării serviciului, prețul prestării etc.

În concluzie, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin.(4) lit. f) și m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

3) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând servicii cultural artistice

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile noiembrie și decembrie 2014, în baza unui număr de 21 de facturi emise pe parcursul anului de diferiți furnizori (asociații), agentul economic a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând prestări servicii cultural-artistice, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea prestării acestora și că achizițiile au fost efectuate pentru activitatea agentului economic.

Facturile emise de contribuabilii: Asociația P, Asociația T, Clubul Sportiv, Asociația M, au înscris ca și contravaloare a serviciilor prestate sume cuprinse între 4.250 lei și 5.000 lei, decontarea fiind efectuată în numerar.

Deși au fost emise în diferite luni ale anului 2014, facturile au fost înregistrate în documentele financiar contabile aferente lunii noiembrie 2014 (20 facturi) și decembrie 2014 (o factură).

Pe facturi nu a fost menționată adresa furnizorilor și a beneficiarului.

Din verificarea bazelor de date FISCNET s-a constatat că emitenții facturilor nu au depus declarații 101 privind obligațiile datorate bugetului de stat, situații financiare anuale (bilanțuri) / raportări semestriale (cu excepția Asociației T, care a depus bilanț pentru anul 2014), alte documente din care să rezulte realitatea prestărilor de servicii.

Agentul economic verificat nu a prezentat alte documente din care să rezulte realitatea prestațiilor de servicii, cu excepția contractelor încheiate între părți și a unor procese verbale de recepție a lucrărilor efectuate, din care nu rezultă efectiv în ce au constat prestațiile de servicii cultural-artistice, educative și sportive, la ce intermediere de servicii se referă contractele, specificându-se doar datele la care ar fi fost organizate aceste servicii și faptul că se garantează că acestea fac parte din sfera manifestărilor culturale ce au ca scop ori efect promovarea muzicii și dansului românesc, producția având scop non-patrimonial. Nu au fost prezentate documente justificative cum ar fi: rapoarte de lucru în care să fie prezentate date despre realizatorii efectivi ai serviciilor, tarifele practicate, numărul de ore efective în care s-au efectuat serviciile, identificarea autorilor serviciilor (soliști, actori, formații de muzică etc.) sau orice alte materiale corespunzătoare.

În consecință, în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Agentul economic susține că pentru suma de lei există facturi, contracte de prestări servicii, procese verbale de recepție a serviciilor efectuate, fiind vorba despre activități cultural-artistice ce au fost realizate pe parcursul unui an calendaristic. Se apreciază că sunt suficiente actele depuse și se susține că legea nu solicită expres vreun alt document justificativ decât cele la care s-a făcut referire.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Cheltuielile au fost înregistrate în baza unui număr de 21 facturi emise de următorii prestatori de servicii:

a) CLUBUL SPORTIV a emis un număr de 6 facturi, astfel: factura nr..... din 08.03.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, ziua femeii*"; factura nr..... din 21.05.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, Înălțare*"; factura nr..... din 16.06.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, petrecere cu tematica Vara*"; factura nr..... din 24.06.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, Drăgaica*"; factura nr..... din 01.10.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, deschidere Universitate*"; factura nr..... sau ... (cifra din mijloc a fost modificată) din 01.12.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu, Ziua Națională*".

Ca documente justificative, contestatarul a prezentat Contractul de prestări servicii nr. din 07.03.2014, care are ca obiect: "*[...] intermediere servicii, prestare servicii cultural sportive de specialitate pentru evenimentele din 8 Martie-21 Mai-16 Iunie-24 Iunie-1 Octombrie-2 Decembrie.*", precum și un număr de 5 procese verbale de recepție a serviciilor în care se menționează: "*Se constată și consemnează că serviciile au fost prestate de PRESTATOR cu respectarea cerințelor, exigențelor, calității corespunzătoare și în graficul de timp, prevăzute în contractul de parteneriat. De asemenea, se constată că PRESTATORUL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul încheiat între părți.*"

b) ASOCIAȚIA T a emis un număr de 6 facturi, astfel: factura nr. din 07.01.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu Aniversare Sf Ion*"; factura nr. din 01.03.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu Mărțișor*"; factura nr. din 23.04.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu Petrecere Paște*"; factura nr. din 02.05.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu 1 Mai Muncitoresc*"; factura nr. din 18.08.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu Aniversare onomastică Maria*"; factura nr. din 27.10.2014 în valoare de lei, reprezentând "*Prestații servicii cultural artistice la sediu Aniversar*".

Ca documente justificative, contestatarul a prezentat Contractul de prestări servicii nr. din 06.01.2014, care are ca obiect: "*[...] intermediere servicii, prestare servicii cultural educative de specialitate pentru evenimentele din 7 Ianuarie-1 Martie-23 Aprilie-2 Mai-18 August-27*"

Octombrie." și un număr de 6 procese verbale de recepție a serviciilor, în care se menționează: "Se constată și consemnează că serviciile au fost prestate de PRESTATOR cu respectarea cerințelor, exigențelor, calității corespunzătoare și în graficul de timp, prevăzute în contractul de parteneriat. De asemenea, se constată că PRESTATORUL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul încheiat între părți."

c) ASOCIAȚIA M a emis un număr de 6 facturi, astfel: factura nr. din 14.02.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Valentine's Day"; factura nr. din 22.06.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Ziua Copilului"; factura nr. din 21.07.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Sf Ilie"; factura nr. din 08.09.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Sf Mărie Mare"; factura nr. din 15.09.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Sf Mărie"; factura nr. din 07.11.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Sf Pavel".

Ca documente justificative, contestatarul a prezentat Contractul de prestări servicii nr. din 14.02.2014, care are ca obiect: "[...] intermediere servicii, prestare servicii cultural artistice de specialitate pentru evenimentele din 14 Februarie-21 Iunie-8 Septembrie-15 Septembrie-7 Noiembrie." și un număr de 5 procese verbale de recepție a serviciilor în care se menționează: "Se constată și consemnează că serviciile au fost prestate de PRESTATOR cu respectarea cerințelor, exigențelor, calității corespunzătoare și în graficul de timp, prevăzute în contractul de parteneriat. De asemenea, se constată că PRESTATORUL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul încheiat între părți."

d) ASOCIAȚIA P a emis un număr de 3 facturi, astfel: factura nr. din 24.02.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Dragobete Românești"; factura nr. din 11.04.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Sf. Paște"; factura nr. din 28.11.2014 în valoare de lei, reprezentând "Prestări servicii cultural artistice la sediu Petrecere Sf Andrei".

Ca documente justificative, contestatarul a prezentat Contractul de prestări servicii nr. din 21.02.2014, care are ca obiect: "[...] intermediere servicii, prestare servicii publicitate distribuie pliante de specialitate pentru evenimentele din 24 Februarie-11 Aprilie-28 Noiembrie." și un număr de 2 procese verbale de recepție a serviciilor în care se menționează: "Se constată și consemnează că serviciile au fost prestate de PRESTATOR cu respectarea cerințelor, exigențelor, calității corespunzătoare și în graficul de timp, prevăzute în contractul de parteneriat. De asemenea, se constată că PRESTATORUL și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul încheiat între părți."

Cele 21 facturi menționate mai sus nu îndeplinesc aspectele de formă prevăzute la art. 155 alin.(19) lit.d) și f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv toate cele 21 facturi nu au înscrisă adresa sediului social al furnizorului și al beneficiarului.

Facturile nu îndeplinesc nici aspectele de fond, pentru operațiunile descrise în aceste documente nefiind dovedită realitatea. Astfel:

Toate cele 21 facturi sunt formulare tipizate, completate olograf, scrisul fiind același, deși furnizorii sunt diferiți. Un număr de 15 facturi au aceeași semnătură la rubrica furnizorului, deși au fost emise de furnizori diferiți. Dintr-un număr de 6 facturi emise de Asociația M, doar 2 au aceeași semnătură la rubrica furnizorului. Nicio semnătură a furnizorului de pe facturi nu corespunde cu semnătura furnizorului de pe contractele de prestări servicii. Deși au fost emise începând cu luna ianuarie 2014, acestea au fost înregistrate în contabilitatea agentului economic în luna noiembrie 2014 (20 facturi), respectiv în luna decembrie 2014 (o factură), contrar prevederilor pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: "Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Toate contractele au aceeași formă și același obiect. La art.3.1 "Obligațiile prestatorului" s-a prevăzut "[...] - Să asigure prezența și recitalurile pentru evenimentele menționate la art.2; [...]", însă art.2 prevede la modul general unele servicii, respectiv: intermediere servicii, prestare servicii publicitate distribuie pliante, prestare servicii cultural artistice, educative sau sportive, fără a se

detalia acțiunile programate la datele prevăzute în contracte. De asemenea, valoarea contractelor a fost stabilită la o anumită sumă, fără a se preciza modul de stabilire a acestei sume (buget alocat pe fiecare eveniment în parte, prețul prestației pe oră sau pe persoane etc.).

Procesele verbale de recepție a serviciilor au aceeași formă și nu menționează care au fost serviciile recepționate, pe tipuri de servicii, persoanele / trupele / formațiile / echipele care au participat la evenimente, costul fiecărei prestații în parte, timpul prestației etc.

Mai mult, agentul economic nu a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate (cămin de bătrâni situat în M) și nici faptul că serviciile cultural-artistice ar fi fost prestate în beneficiul celor internați în cămin, toate cele 21 facturi de achiziție precizând că serviciile ar fi fost prestate la sediul agentului economic, care este situat în P (stradă cu locuințe, fără spațiu adecvat desfășurării unor evenimente culturale, artistice sau sportive).

În concluzie, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin.(4) lit. f) și m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

4) Referitor la cheltuielile în sumă de lei facturate de S.C. C S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de2014, în baza unei facturi emisă de S.C. C S.R.L., agentul economic a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare transport persoane pe ruta X-Y și retur, pentru care nu a prezentat documente justificative (contract/comandă, mijlocul auto cu care a fost efectuat, data, locația transportului, scopul în care a fost efectuat etc.).

Pe factura nr. /2014 nu a fost menționată adresa beneficiarului.

În consecință, în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Agentul economic susține că s-a avut în vedere asigurarea unui transport de 11 pacienți de la X la Y, preluați în baza Contractului de prestări servicii nr..... /2014 încheiat cu D.G.A.S.P.C. Sector București. Se precizează că există procese verbale de preluare pacienți încheiate în data de2014.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Cheltuielile au fost înregistrate în baza facturii nr. din2014 emisă de S.C. C S.R.L., reprezentând "*Transport persoane X - Y și RETUR*".

Factura menționată mai sus nu îndeplinește aspectele de formă prevăzute la art. 155 alin.(19) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu are înscrisă adresa sediului social al beneficiarului ASOCIAȚIA

De asemenea, factura nu îndeplinește nici aspectele de fond, pentru operațiunile descrise în acest document nefiind dovedită realitatea, întrucât nu au fost prezentate documente justificative (contract/comandă, foaia de parcurs etc.) din care să rezulte locația exactă a transportului, numărul de km efectuați, eventual numărul de persoane, prețul pe km sau pe persoană, mijlocul de transport implicat în prestare, data efectuării transportului.

În susținerea contestației, contribuabilul a prezentat Contractul pentru acordarea de servicii sociale nr..... din2014 încheiat între Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului Sector București, în calitate de beneficiar și Asociația, în calitate de prestator, având ca obiect acordarea de servicii sociale de tip rezidențial destinate persoanelor adulte cu handicap domiciliat pe raza sectorului Din cuprinsul contractului nu rezultă obligația prestatorului de a prelua pacienți din Y. Din contră, se face referire la persoane cu handicap domiciliat pe raza sectorului București. De asemenea, în anexa nr.1 la Contract

sunt prezentate persoanele care vor fi preluate de prestator, toate având domiciliul în București, sector, iar ca dată a internării este înscrisă data de2014, fără nicio mențiune că pacienții s-ar afla la altă locație.

Contribuabilul a prezentat în susținere și două procese verbale încheiate în data de2014 între reprezentantul D.G.A.S.P.C. Sector și reprezentantul Centrului, respectiv între președintele Asociației și reprezentantul D.G.A.S.P.C. Sector, documente care se referă la predarea - primirea dosarelor unui număr de 11 pacienți, fără a se specifica locația în care au fost încheiate cele două procese verbale.

Mai mult, se susține că a fost efectuat transport pe ruta X - Y și retur, însă, Asociația funcționează în orașul M - situat la 18 km de X, iar Căminul (de unde se presupune că ar fi fost preluați pacienții) funcționează în satul A - situat de 17 km de Y.

În concluzie, cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin.(4) lit. f) și m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

5) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând amenajări la Azilul M

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2014 și 2015 agentul economic a înregistrat în contul 6588.I "*Alte cheltuieli de exploatare*", în corespondență cu contul 471.2 "*Cheltuieli înregistrate în avans - Investiții Azil M*", suma de lei (..... lei în anul 2014 și lei în anul 2015) reprezentând materiale aprovizionate pentru amenajări la azilul M.

Conform fișei de cont 401 "*Furnizori*", în perioada martie 2014 - decembrie 2015 agentul economic a înregistrat un număr de 446 facturi emise de furnizorul S.C. N S.R.L., reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, auxiliare în valoare totală de lei, pentru care a prezentat facturi, note de recepție cu specificația "*471.2 Investiții/spațiu azil/5 ani*". Achizițiile au fost înregistrate în contul 471.2 "*Cheltuieli înregistrate în avans*". Pentru aceste achiziții nu au fost prezentate avize de însoțire a mărfii, certificate de garanție, certificate de calitate, contract/comandă și alte documente din care să rezulte locul efectiv de utilizare a achizițiilor efectuate (procesele verbale de recepție a lucrărilor efectuate, fișe de lucru, personalul specializat pentru efectuarea lucrărilor în care au fost înglobate materialele achiziționate, utilajele utilizate pentru lucrări etc.).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de lei trecută pe cheltuieli (..... lei în anul 2014 + lei în anul 2015) reprezintă costuri aferente imobilizării corporale (amenajări, modificări, îmbunătățiri aduse azilului de bătrâni din M) și nu trebuia inclusă direct în contul de cheltuieli, ci în costul de achiziție al imobilului.

Față de cele de mai sus, cheltuielile în sumă de lei (..... lei + lei) au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal și pct.50(1), pct.51(1) și pct.92 din anexa 1 la Reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Agentul economic susține că proprietarul nu suportă contravaloarea lucrărilor efectuate la spațiile închiriate, chiriașul recuperând aceste sume din banii proprii. Acestea au fost înregistrate în contul 6588.I eșalonat pe 60 de luni, astfel încât cheltuiala înregistrată în anul 2014 a fost de lei iar cheltuiala înregistrată în anul 2015 a fost de lei. Se precizează că, neînregistrarea pe investiții a reparațiilor la spațiile închiriate, prin contul 231, nu modifică fondul cheltuielii, deductibilă conform Codului fiscal. Se consideră că nu se încadrează în definiția mijlocului fix și nici nu reprezintă investiții cheltuielile de întreținere și reparații efectuate la spațiile închiriate. De asemenea, se susține că lucrările au fost efectuate în regie proprie.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

În baza Contractelor de închiriere nr. din 28.02.2013 și nr. din 28.02.2013 prezentate de contribuabil în susținerea contestației, Asociația a luat cu chirie de la S.C. P

S.R.L. spațiul în suprafață totală de 1.000 mp (500 mp + 500 mp) situat în orașul Conform articolului 4 din contracte, "*Chiriașul, respectiv ASOCIAȚIA consimte să efectueze pe cheltuiala proprie toate lucrările de întreținere și amenajare interioară a spațiului fără însă a face modificări la structura de rezistență, ori de câte ori este nevoie. [...].*

- *Chiriașul se obligă ca în termen de 1 an să facă fațada clădirii și spatele acesteia cu materiale termoizolante.*

- *Reparațiile centralelor și obiectelor sanitare cât și întreținerea lor se face ori de câte ori este nevoie.*

- *Se zugrăvește și se repară totul atât în interior cât și în exteriorul clădirii de către chiriaș.*"

Din aceste prevederi contractuale rezultă că toate lucrările de întreținere și amenajare interioară a spațiului închiriat se realizează doar pe cheltuiala chiriașului, din cuprinsul celor două contracte nerezultând posibilitatea recuperării cheltuielilor prin compensare cu chiria datorată proprietarului.

Amenajările, modernizările, reparațiile și alte asemenea lucrări la bunuri imobile luate cu chirie pot îmbrăca forma unor investiții la mijloacele fixe amortizabile în situația în care sunt destinate să asigure protecția valorilor umane și materiale, au ca efect îmbunătățirea gradului de confort și ambient, reabilitarea și modernizarea termică a clădirilor, pentru obținerea de beneficii economice viitoare. Aceste lucrări conduc la creșterea valorii de intrare a mijlocului fix. Astfel de investiții realizate la un bun închiriat se amortizează de către chiriaș în cadrul perioadei de valabilitate a contractului de închiriere, iar amortizarea se calculează începând cu luna următoare recepției investiției și până la sfârșitul perioadei de închiriere. În contabilitate, cheltuielile cu modernizarea se înregistrează pe conturile de investiții și doar amortizarea lunară se trece pe cheltuieli.

Reparațiile curente, care se realizează pentru întreținerea imobilului, se înregistrează pe conturile de cheltuieli la momentul realizării lor.

Indiferent de tipul de lucrări - amenajări/modernizări sau reparații curente, înregistrarea pe costuri se face doar pe baza documentelor care să justifice realizarea lor efectivă.

Însă, agentul economic nu a prezentat nici la inspecția fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte utilizarea materialelor achiziționate - a căror contravaloare de lei a fost inclusă pe cheltuieli, pentru realizarea de lucrări la locația din orașul M, unde are declarat punct de lucru.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal precizează că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Precizăm că facturile de achiziție a materialelor dovedesc doar intrarea lor în gestiune, nu și utilizarea materialelor pentru activitatea desfășurată de contribuabil.

În consecință, în mod corect la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei (..... lei din anul 2013 și lei din anul 2014) pentru care agentul economic nu a justificat efectuarea lor în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

6) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând amenajări la Azilul B

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2015 agentul economic a înregistrat în contul 611 "*Cheltuieli cu reparațiile*", în corespondență cu contul 471.8 "*Cheltuieli înregistrate în avans- Investiții Azil B*", suma de lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii. Contribuabilul nu a prezentat la inspecția fiscală documente justificative privind efectuarea reparațiilor (procese verbale de recepție pentru lucrările de reparații, situații de lucrări, anexe privind personalul cu care au fost efectuate reparațiile).

Înregistrarea cheltuielilor de reparații s-a făcut în baza Contractului de închiriere fără număr din data de2015, înregistrat la A.J.F.P. sub nr...../.....2015 (proprietar persoana fizică P.A.), care prevede la art.11 și 12: "*Eventualele reparații (zugrăveli, înlocuiri și reparații instalații, diverse intervenții de mentenanță) aduse imobilului de către chiriaș rămân în proprietatea locatorului, fără a se deduce din chirie; Eventuale compartimentări pentru creere de circuite efectuate de către chiriaș rămân în*

proprietatea locatorului, costul lor fiind dedus din chirie. Orice compartimentare se va face cu acordul proprietarului."

Contribuabilul a prezentat la inspecția fiscală Actul adițional nr.1 din2016, prin care a fost reziliat Contractul de închiriere din2015, precum și un alt contract de închiriere încheiat în data de2016 cu S.C. B S.R.L..

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă costuri aferente imobilizării corporale și nu se include direct în contul de cheltuieli, ci în costul de achiziție al imobilului.

Față de cele de mai sus, cheltuielile în sumă de lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.50(1), pct.51(1) și pct.92 din anexa 1 la Reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Agentul economic sustine că sumele reprezentând contravaloare achiziției de bunuri/servicii înregistrate în contul 471.8 "*Investiții azil B*" chiriașul le recuperează din banii proprii, fără ca proprietarul să suporte contravaloarea acestor lucrări. Se precizează că lucrările au fost executate în regie proprie și au fost necesare în vederea obținerii avizelor sanitare de funcționare.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Achizițiile de bunuri și servicii în valoare de lei efectuate de agentul economic în anul 2015 au fost utilizate, conform explicațiilor contului contabil 471.8 "*Cheltuieli efectuate în avans*", pentru realizarea de investiții la azilul B. Suma de lei a fost inclusă pe cheltuielile anului 2015 prin utilizarea contului contabil 611 "*Cheltuieli cu reparațiile*".

Înregistrarea cheltuielilor cu reparațiile s-a făcut în baza Contractului de închiriere încheiat în data de 2015 între persoana fizică P.A., în calitate de locatar (proprietar) și Asociația, în calitate de locatar (chiriaș). Conform prevederilor contractuale, reparațiile de tipul: zugrăveli, înlocuiri și reparații instalații, diverse intervenții de mentenanță, aduse imobilului de către chiriaș, rămân în proprietatea locatorului, fără a se deduce din chirie.

Contractului de închiriere încheiat în 2015 a fost reziliat începând cu data de 2016, așa cum rezultă din Actul adițional nr. 1 din 2016.

În anul 2015 contribuabilul nu a avut declarat punct de lucru în comuna B.

În plus, agentul economic nu a prezentat documente care să justifice efectuarea de investiții / reparații la spațiul luat cu chirie în comuna B. De asemenea, nu au fost prezentate documente care să justifice susținerea din contestație, respectiv că aceste cheltuieli ar fi fost necesare în vederea obținerii avizelor sanitare de funcționare.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În consecință, în mod corect la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei pentru care agentul economic nu a justificat efectuarea lor în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

7) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând servicii turistice și obiecte de inventar

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2015, agentul economic a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând servicii turistice - în baza facturilor nr...../.....2015 (..... lei) și nr...../.....2015 (..... lei) emise de S.C. H S.R.L., precum și obiecte de inventar, respectiv geantă - în baza facturii nr...../.....2015 (..... lei) emisă de S.C. C S.R.L. și birou simplu - în baza facturii nr...../.....2015 (.... lei) emisă de S.C. J S.R.L., pentru

care nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pentru serviciile turistice nu au fost prezentate documente din care să rezulte destinația serviciilor turistice, mijloacele de transport cu care au fost efectuate, persoanele pentru care au fost efectuate.

Obiectele de inventar menționate nu au fost regăsite în inventarul la 31.12.2015.

În consecință, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Agentul economic sustine că în speță este vorba strict despre investiții necesare derulării activității curente, în conformitate cu scopul pentru care a fost creată entitatea juridică.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar conform art. 21 alin.(4) lit.f) din același act normativ, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Pentru cheltuielile cu serviciile turistice în sumă de lei și cheltuielile cu obiectele de inventar (geantă, birou simplu) în sumă de lei agentul economic nu a prezentat documente care să justifice că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În contestație, contribuabilul se limitează la susținerea că suma de lei reprezintă "*investiții necesare derulării activității curente*", fără a explica însă necesitatea serviciilor turistice prin prezentarea persoanelor care au beneficiat de aceste servicii, locul deplasării, scopul deplasării, perioada deplasării. De asemenea, pentru obiectele de inventar (geantă, birou simplu) nu s-a dovedit utilizarea în folosul activității, acestea neregăsindu-se în lista de inventar la 31.12.2015.

În concluzie, conform prevederilor legale mai sus citate, cheltuielile în sumă de lei (..... lei + lei) sunt nedeductibile fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

8) Referitor la cheltuielile în sumă de lei reprezentând TVA deductibilă din perioada în care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2013 - iunie 2014, perioadă în care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, a fost înregistrată pe costuri suma totală de lei (..... lei în lunile octombrie - decembrie 2013 și lei în lunile ianuarie - iunie 2014) reprezentând TVA înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și servicii. În baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.62 din Normele metodologice date în aplicarea art.153 din Codul fiscal, cheltuielile în sumă de lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

Agentul economic sustine că pe parcursul anului 2014 a obținut acreditarea pentru furnizarea de servicii sociale, în speță devenind incidente prevederile art. 141 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal (scutire de taxă fără drept de deducere). Astfel, începând cu anul 2014 - momentul obținerii acreditării, nu mai datorează TVA.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, întrucât:

Așa cum am prezentat pe larg la pct.9) din prezenta decizie, în perioada 01 octombrie 2013 - 30 iunie 2014 contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA conform art.153

din Codul fiscal, întrucât a depășit plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal și nu a realizat operațiuni scutite conform art.141 din Codul fiscal.

Conform pct.62 alin.(1) din Normele metodologice date în aplicarea art.152 din Codul fiscal: "*Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art.152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.*"

Art. 147¹ alin.(1) din Codul fiscal prevede: "*Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145-147.*"

Din analiza capitolului de TVA din cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. din2016, rezultă că pentru perioada 01 octombrie 2013 - 30 iunie 2014 în care agentul economic trebuia să fie înregistrat în scopuri de taxă, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, sumă scăzută din valoarea totală a taxei colectate suplimentar.

În aceste condiții, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei (..... lei din perioada octombrie - decembrie 2013 + lei din perioada ianuarie - iunie 2014) reprezentând TVA deductibilă din perioada în care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

9) Referitor la TVA de plată în sumă de lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna august 2013 agentul economic a depășit plafonul de 65.000 euro (220.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal pentru scutirea de TVA, fără a se înregistra ca plătitor de taxă începând cu data de 01 octombrie 2013, conform art.153 alin.(6) din Codul fiscal.

Se precizează că doar începând cu data de 22 mai 2014 agentul economic a deținut acreditarea pentru efectuarea de activități sociale scutite de TVA conform art. 141 art.(1) lit.i) din Codul fiscal.

În consecință, pentru perioada octombrie 2013 - iunie 2014 în care agentul economic trebuia să fie înregistrat în scopuri de taxă, la inspecția fiscală s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor cu drept de deducere, conform art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și s-a colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă veniturilor realizate, pe total perioadă fiind stabilită TVA de plată în sumă de lei (..... lei - lei).

Agentul economic sustine că pe parcursul anului 2014 a obținut acreditarea pentru furnizarea de servicii sociale, în speță devenind incidente prevederile art. 141 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal (scutire de taxă fără drept de deducere). Astfel, începând cu anul 2014 - momentul obținerii acreditării, nu mai datorează TVA.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de **90.135 lei**, întrucât:

Art.141 alin.(1) lit.i) din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 141. Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă: [...]

i) prestațiile de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legale de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități **recunoscute ca având caracter social**, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni."

Punctul 26 din **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"26. În sensul art.141 alin.(1) lit. i) din Codul fiscal, entitățile recunoscute ca având caracter social sunt entități precum: căminele de bătrâni și de pensionari, centrele de integrare prin terapie ocupațională, centrele de plasament **autorizate să desfășoare activități de asistență socială.**"

O.G. nr. 68/2003 privind serviciile sociale, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.11 alin. (4): "Furnizorii de servicii sociale pot organiza și acorda servicii sociale **numai dacă sunt acreditați în condițiile legii.**",

iar **Legea asistenței sociale nr.292/2011** prevede la art.38 alin.(1) și (2): "(1) Pentru a acorda servicii sociale pe teritoriul României, furnizorii de servicii sociale, indiferent de forma lor juridică, trebuie acreditați în condițiile legii.

(2) Serviciile sociale pot funcționa pe teritoriul României numai dacă sunt acreditate în condițiile legii."

Astfel, deși ASOCIAȚIA a luat ființă în anul 2012 cu obiectul de activitate declarat "Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure", totuși a fost autorizată să desfășoare activități de asistență socială doar începând cu data de 22 mai 2014, dată la care a obținut Certificatul de acreditare seria AF nr. eliberat de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice.

Așadar, conform prevederilor legale mai sus citate, doar începând cu data de 22 mai 2014 contribuabilul desfășoară operațiuni scutite de TVA, fără drept de deducere.

În același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel prin Decizia nr. din 2015, în dosarul nr./...../2014.

În aceste condiții, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că agentul economic este plătitor de TVA pe perioada 30 octombrie 2013 - 30 iunie 2014, în baza următoarelor prevederi legale:

- **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 152. Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a carei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere [...].

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.

Art. 153. Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau 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 conform art.145 alin.(2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon; [...].

(11) În cazul încetării desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a taxei sau în cazul încetării activității sale economice, orice persoană înregistrată conform prezentului articol va anunța în scris organele fiscale competente în termen de 15 zile de la producerea oricăruia dintre aceste evenimente în scopul scoaterii din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Prin norme procedurale se stabilesc data de la care are loc scoaterea din evidență și procedura aplicabilă."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"62. [...] (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. [...]

66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrarea conform art.153 alin.(4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu: [...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal; [...].

(10) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și care, ulterior înregistrării respective, desfășoară exclusiv operațiuni ce nu dau dreptul la deducere va solicita anularea înregistrării în termen de 15 zile de la încheierea lunii în care se desfășoară exclusiv operațiuni fără drept de deducere. [...]

(11) Anularea înregistrării în scopuri de TVA se va efectua în prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă a solicitat anularea înregistrării conform art. 153 alin.(11) din Codul fiscal. [...]."

S-au avut în vedere următoarele:

- până la data obținerii acreditării pentru acordarea serviciilor sociale (22 mai 2014) agentul economic a desfășurat operațiuni care nu au intrat în sfera art.141 din Codul fiscal;

- în luna august 2013 agentul economic a înregistrat o cifră de afaceri peste plafonul de scutire de 220.000 lei, deci până la data de 10 septembrie 2013 avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01 octombrie 2013;

- în luna mai 2014 agentul economic a obținut Certificatul de acreditare seria AF nr. 000231 din 22.05.2014, deci până la data de 15 iunie 2014 avea obligația să solicite anularea înregistrării în scopuri de taxă, scutirea de taxă fiind valabilă începând cu data de 01 iulie 2014.

La stabilirea obligației de plată a TVA în sumă de lei aferentă perioadei 01 octombrie 2013 - 30 iunie 2014 (perioadă în care contribuabilul avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecție fiscală au avut în vedere veniturile realizate în perioadă, pentru care au colectat TVA în sumă de lei, precum și achizițiile realizate de contribuabil, cu drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru care au stabilit TVA deductibilă în sumă de lei.

Concluzionând cele de mai sus, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei este legal datorată bugetului general consolidat, de către agentul economic.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de ASOCIAȚIA din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2016 emisă de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

