



**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 4/72/2011

DECIZIA NR. 3/07.01.2011

privind soluționarea contestației depuse de S.C. R.N.I. S.R.L. cu sediul în B., Str. B-dul I., Nr. ..., Ap....., Județul, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../17.09.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa .../15.09.2010, în legătură cu contestația depusă de S.C. R.N.I. S.R.L.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. .../21.07.2010 (filele 38 la 41), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../19.07.2010 și are ca obiect **suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar (... lei), majorări de întârziere aferente (... lei) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară (... lei).**

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205, 207 și 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. .../30.09.2010 (fila 68) s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală transmiterea tuturor documentelor ce constituie anexe la Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, cele solicitate fiind transmise cu adresa nr. .../07.10.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../07.10.2010 (filele 70 la 120).

Din actele dosarului rezultă următoarele:

I. Verificarea S.C. R.N.I. S.R.L. B. (inspecție fiscală generală), finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../19.07.2010 (filele 1 la 25) s-a efectuat pentru perioada 01.01.2007 la 31.05.2010.

Prin **Decizia de impunere nr. .../21.07.2010 (filele 38 la 41)** emisă de către organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au fost stabilite în sarcina contribuabilului obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al statului în **suma totală de lei reprezentând impozit pe profit suplimentar (... lei), majorări de întârziere aferente (.... lei) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară (.... lei).**

Așa cum rezultă din actul de inspecție fiscală societatea desfășoară activitate de vânzare a mărfurilor prin baruri și alte activități de servire a băuturilor.

Urmare verificării efectuate și a constatărilor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit.

Controlul a cuprins perioada 01.01.2007 la 31.03.2010, perioadă pentru care a fost determinată diferența suplimentară totală de lei impozit pe profit și majorări de întârziere aferente de lei.

Cauzele care au generat stabilirea acestor diferențe așa cum ele au fost consemnate în Raport sunt redate în cele ce urmează.

a). La 31.12.2007, societatea înregistrează o pierdere contabilă în sumă de lei și impozit pe profit plătit în plus în sumă de lei.

Verificarea documentelor primare pentru anul 2007, potrivit celor consemnate în anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală (fila 110), reține următoarele aspecte :

- în contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” s-a constatat evidențierea sumei de lei , reprezentând achiziții de alimente, blocuri bilete de intrare și tricouri bărbați-femei, cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind efectuate în favoarea acționarilor societății și apreciate, potrivit art. 21, alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal, ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil;

- suma de lei a fost înregistrată de societate în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și reprezintă achiziții de alimente, considerate, de asemenea, potrivit art. 21, alin. (3), lit.a) din Codul fiscal, nedeductibile fiscal;

- în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate la terți” s-a evidențiat în contabilitatea societății suma de lei, reprezentând lucrări de construcție-instalare aer condiționat și tâmplărie PVC . În opinia organelor de inspecție fiscală această sumă a fost apreciată nedeductibilă fiscal, fiind invocate în susținere prevederile art. 21, alin. (3), lit. i), coroborat cu art. 24,alin. (1) din Codul Fiscal, motivat de faptul că aceste operațiuni reprezintă cheltuieli aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile existente în patrimoniul societății, cheltuieli care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării mijlocului fix la care s-au efectuat.

Cu privire la acest aspect se reține că societatea verificată, în anul 2007, pe baza unei autorizații de construire, a realizat investiții la clădirea proprietatea firmei, evidențiate parțial în contul 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție”, iar suma de lei a fost înregistrată direct pe costuri.

Față de aceste constatări se concluzionează că pentru anul 2007, prin recalcularea bazei impozabile (diminuarea acesteia) cu suma totală de lei (... + ... +) rezultă o pierdere fiscală de lei.

b). Cât privește anul 2008 organele de inspecție constată evidențierea de către societate a unui profit în sumă de lei.

Verificările efectuate pentru această perioadă (anexele nr. 5 și 19 –filele 109 și 78 la 81) rezumă următoarele constatări:

- în evidențele contabile s-a constatat înregistrarea direct pe cheltuieli a sumei totale de ... lei (anexa nr. 5 fila 109), reprezentând materiale de construcții (... lei) cuprinse în contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" și extindere instalație electrică la mansardă (... lei), în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate la terți". Aceste cheltuieli au fost excluse de la deducere la calculul profitului impozabil în temeiul prevederilor art. 21, alin. (3), lit. i) din Codul Fiscal cu indicația din partea organelor de inspecție fiscală ca suma de lei (...+....) să fie stornată de pe cheltuieli, înregistrată în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" și dedusă pe calea amortizării investiției efectuate de societate;

- în mod eronat în cursul anului 2008 au fost evidențiate în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” suma de lei (anexa nr. 5 fila 109), reprezentând impozite și taxe locale achitate de alți plătitori decât societatea verificată. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, nefiind efectuate în scopul realizării veniturilor, fiind invocate în susținerea măsurilor dispuse prevederile art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal coroborate cu pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal;

- în perioada mai 2007-ianuarie 2008 se reține că societatea a achiziționat diverse produse (legume, fructe, lapte, zahăr, cafea) în valoare totală de lei (anexa nr. 19 filele 78-81), sumă înregistrată în contul 301 „Materii prime”, iar la 31 martie 2008 valoarea acestor produse a fost dată în consum în totalitate și evidențiată în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, fără ca operațiunea să aibă la bază documente de trecere pe costuri. Din explicațiile furnizate de administratorul societății verificate rezultă că produsele achiziționate au fost utilizate la prepararea de băuturi alcoolice și răcoritoare în amestecuri care au fost comercializate iar materiile prime au fost evidențiate pe cheltuieli.

Organele de inspecție fiscală constată că S.C. R.N.I. S.R.L. B. a înregistrat venituri din comercializarea mărfurilor cu amănuntul evidențiate în contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" pe baza "Z-turilor" emise de casele de marcat electronice fiscale, având mențiuni cu mărfuri vândute ca: "fresch portocale, cafea, fresch de legume, cocktail-uri de fructe și legume". Potrivit rapoartelor "Z" s-a făcut și descărcarea de gestiune a mărfurilor din contul 371 "Mărfuri", evidențiindu-se și costul aferent vânzării acestora prin contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

Față de aceste date organele de inspecție concluzionează că au fost operate de două ori pe cheltuieli c/v produselor achiziționate, odată cu valoarea acestora cuprinsă în contul "301" și a doua oară prin descărcarea de gestiune a costului produselor rezultate din aceste materii prime și ca atare suma de ...lei nu a fost acceptată la deducere, procedându-se la ajustarea profitului impozabil al perioadei în care s-au efectuat;

- potrivit celor consemnate în anexa nr. 5 la Raport (fila 108) societatea a achiziționat tâmplărie PVC (... lei) și diverse alte bunuri – T-shirt black, Jacket, Donic Prsson (... lei), sume înregistrate în contul 303 "Materiale de natura

obiectelor de inventar” iar la 31.03.2008 au fost date în consum prin contul 603 “Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”.

Organele de inspecție fiscală apreciază că în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (3), lit. i) coroborat cu art. 24, alin. (1) din Codul Fiscal, suma de lei nu este o cheltuială deductibilă fiscal în totalitate, cheltuielile sunt aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, cheltuieli care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării mijlocului fix la care s-au făcut investiții.

În ceea ce privește suma de lei, potrivit art. 21, alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal, se reține că reprezintă cheltuieli făcute în favoarea acționarilor, pentru care nu se acordă dreptul de deducere la calculul profitului impozabil;

- în luna ianuarie 2008 se evidențiază în contabilitatea societăți prin două note contabile („607=371”) suma totală de ... lei (...+....), operațiuni pentru care administratorul societății nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, fapt pentru care această sumă, potrivit art. 21, alin.(4), lit. f) din Codul Fiscal, a fost considerată o cheltuială nedeductibilă fiscal.

Având în vedere constatările de mai sus și ținând seama de pierderea fiscală înregistrată de societate la 31.12.2007, de lei, de cheltuielile nedeductibile fiscal în valoare totală de lei (...+....+...+...+....+....+....) și profitul impozabil rezultat la 31.12.2008, de lei, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil al societății la 31.12.2008, stabilindu-se suma de lei. Aferent acestei sume s-a determinat impozitul pe profit suplimentar de lei. Din această sumă s-a scăzut impozitul pe profit plătit în plus la 31.12.2007 de lei, rămânând **impozit pe profit suplimentar de plată la 31.12.2008 în suma de lei.**

c). În ceea ce privește verificarea pe perioada anului 2009 se rețin următoarele:

- pentru profitul impozabil înregistrat de societate la data de **31.03.2009** în sumă de ... lei se constată că nu s-a calculat și declarat impozitul aferent în **sumă lei**, fiind determinată ca sumă suplimentară la control;

- la **30.06.2009** aferent profitului impozabil în sumă de ... lei societatea a calculat și declarat impozitul pe profit în sumă de **.... lei**.

Verificarea efectuată pe această perioadă (anexa nr. 6 fila 107) reține înregistrarea în evidența societății a unor cheltuieli de deplasare (cont 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”), transport B.-T., în sumă de **.... lei** apreciate ca nedeductibile fiscal motivat de faptul că societatea nu are personal angajat, ele nu contribuie la realizarea de venituri, fiind făcute în favoarea acționarilor societății, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul Fiscal;

De asemenea, au fost operate scăderi de mărfuri din gestiune prin majorarea costului acestora cu suma de **.... lei**, fără a avea la bază documente justificative, contrar prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal.

Procedându-se la recalcularea profitului impozabil la 30.06.2009 (.... lei), luând în considerare cheltuielile nedeductibile determinate, arătate mai sus, s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar pe trimestrul II 2009 în sumă de **.... lei (...-...-....)**, aceasta ținând cont de impozitul aferent trimestrului I 2009 (.... lei),

impozitul minim pe lunile mai și iunie 2009 (... lei), precum și cel declarat și evidențiat de societate pe trimestrul II 2009 (... lei).

- **la 30.09.2009** aferent profitului înregistrat în sumă de lei societatea a calculat și declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în sumă de lei. Așa cum rezultă anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală (fila 107) pe această perioadă societatea a înregistrat în contabilitate în contul de cheltuieli 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate la terți” reprezentând închirierea unui excavator timp de 100 de ore, în valoare de ... lei.

Potrivit explicațiilor date de administratorul societății cheltuielile au fost efectuate pentru amenajarea unui drum de acces către o viitoare locație (pensiune), proiectul fiind întrerupt.

Se constată că terenul amenajat este proprietatea administratorului societății, a fost pus la dispoziția societății pe baza unui contract de comodat, iar autorizația de construire a fost emisă pe numele administratorului pentru casă de locuit, iar cât privește construirea pensiunii nu deține nici un document, respectiv certificat de urbanism sau autorizație de construire.

Pe baza acestor constatări suma de lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit art. 21, alin. (4), lit. e) din Codul Fiscal, fiind făcută în favoarea acționarilor, astfel că, ținând cont de toate datele stabilite pentru perioada anului 2009 (până la 30.09), s-a recalculat profitul impozabil și s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar aferent trimestrului III 2009 în sumă de lei.

- **la 31.12.2009** se constată că societatea a evidențiat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei (anexa nr. 6 fila 107), considerate ca fiind efectuate în favoarea acționarilor, însă fără a avea consecințe fiscale, impozitul pe profit fiind determinat corect pentru trimestrul IV 2009.

d) La data de 31.03.2010 profitul înregistrat de societate se cifrează la suma de lei pentru care a evidențiat și declarat impozitul pe profit aferent trimestrului I 2010 în sumă de lei.

Verificarea efectuată, sintetizată prin anexa nr. 7 (fila 106) la Raportul de Inspecție Fiscală, reține că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor prin contul 6028-“Cheltuieli privind alte materiale consumabile” în sumă de lei precum și impozite și taxe locale achitate de către alte persoane decât societatea verificată, evidențiate în contul 622 -“Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în sumă de lei, cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, cu suma de ... lei (...+....) fiind diminuat profitul impozabil. În drept, în susținerea acestor constatări au fost invocate prevederile art. 21, alin. (4), lit. e) și ale art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal coroborate cu pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, iar organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

a). Așa cum rezultă din anexele nr. 4 la 7 la Raportul de inspecție fiscală, societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de bunuri pentru care organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere cheltuielile aferente, așa cum au fost prezentate la pct. 1 de mai sus. În

conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată aceste achiziții de bunuri au fost considerate la control ca nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și ca atare nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei aferente **de ... lei.**

b). Ca urmare a efectuării unui control încrucișat la S.C. A. S.R.L. din B. , referitor la tranzacțiile derulate cu S.C. R.N.I. S.R.L. B. organele de control constată că în fișa analitică a contului 4111 “Clienți” la data de 16.06.2010, S.C. R. N.I.S.R.L. înregistrează un sold creditor în sumă de ... lei, deci sumă incasată în plus.

Pentru această sumă, în conformitate cu prevederile art. 134, alin. (2), lit. b) din Codul Fiscal s-a procedat la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată colectată **în sumă de ... lei.**

II. Prin cererea nr. .../26.08.2010 (filele 43 la 56), înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr./01.09.2010, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. și din 07.09.2010, transmisă pentru soluționare împreună cu Referatul nr. .../15.09.2010 (filele 57 la 66) cu scrisoarea nr. .../15.09.2010 (fila 67) și înregistrată sub nr. .../17.09.2010, S.C. R.N. I. S.R.L. B. formulează contestație împotriva măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. .../21.07.2010 (filele 38 la 41) emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../19.07.2010.

Se solicită ca după analizarea argumentelor inserate în cerere și efectuarea unor cercetări temeinice să fie admisă contestația și să se dispună anularea actelor atacate, (constatându-se realitatea documentelor justificative și caracterul deductibil al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente pe perioada verificată), ca netemeinice și nelegale, pentru obligațiile suplimentare stabilite în **suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar (... lei) și majorări de întârziere aferente (... lei) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară (.... lei)** pentru motivele arătate în continuare:

1. În ceea ce privește cheltuielile care au fost excluse de la deducere pentru calculul profitului impozabil și al impozitul pe profit.

a). Referindu-se la cheltuielile pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în anii 2007, 2008 și 2009, de genul lucrări de construcții, instalații de aer condiționat și tâmplărie PVC (**... lei și ... lei**), materiale de construcții și extindere instalație electrică la mansardă (**.... lei și lei**), petenta arată că nu poate fi de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală.

Se arată că deși societatea deține autorizație de construire organele de inspecție nu au reținut în actul de control că de fapt contestatoarea deține două tronsoane – construcții distincte, o clădire cu trei nivele terminată cu mult înainte de anul 2007 utilizată ca bar, ulterior închiriată, și o altă clădire pentru care s-a obținut autorizație de construire menționată de organele de inspecție, clădire (restaurant, bucătărie, terasă) la care au fost efectuate lucrări în perioada verificată.

În aceste condiții se susține că sumele reprezentând investiții au fost operate în contul 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție” iar sumele contestate mai

sus arătate reprezintă de fapt cheltuieli cu întreținerea și reparațiile efectuate la clădirea deja existentă .

În opinia petentei aceste cheltuieli nu sunt aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, ele au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în clădirea existentă în patrimoniul societății și sunt “legal deductibile fiscal”.

b). În ceea ce privește cheltuielile neadmise la deducere: achiziții de alimente, buc tricouri, blocuri de bilete de intrare (... **lei**), achiziții de alimente înregistrate pe cheltuieli de protocol în condițiile în care societatea a realizat pierdere fiscală (... **lei**), diverse materiale de natura obiectelor de inventar- T shirt blak, Jaket, Donic Perssons- (...), cheltuieli de deplasare (... **lei**), achiziții articole de vânatoare (... **lei**), toate aceste cheltuieli fiind considerate ca fiind efectuate în favoarea acționarilor și care nu contribuie la realizarea de venituri, petenta susține că măsurile luate sunt nelegale și neavenite.

Se motivează că unele din achizițiile făcute reprezintă cheltuieli cu îmbrăcămintea ospătarilor, altele cu reclama și publicitatea în scopul popularizării activității firmei, a produselor și serviciilor în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, mostre, astfel cum au fost reglementate de art. 21 alin. (1), lit. d) din Codul Fiscal, precum și alte cheltuieli destinate realizării de venituri (blocuri de bilete pentru intrarea în club).

c). Cât privește cheltuielile neadmise la deducere, mai concret, impozite și taxe locale achitate de către alți plătitori decât societatea contestatoare (... **lei în anul 2008 și lei în anul 2010**) se arată că în fapt imobilul în care se află sediul societății și barul – prima clădire de la stradă cu trei nivele – a fost achiziționat prin contract de vânzare – cumpărare de la foștii proprietari (în număr de trei) înregistrat în evidența contabilă și ulterior supraînălțat, modernizat și utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile. Se motivează că întăbularea pe societate a imobilului nu s-a efectuat din diverse motive de pe foștii proprietari ale căror nume sunt înscrise pe chitanțe eliberate de Primăria Bistrița, astfel că, în opinia petentei aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

d). Referitor la suma de **lei** reprezentând achiziții de materii prime (legume, fructe, zahăr, cafea) pe perioada mai 2007- ianuarie 2008, trecute în totalitate pe costuri la 31.03.2008, costuri dublate, prin înregistrarea o dată a materiilor prime achiziționate și apoi a costului produselor preparate și vândute, petenta susține că produsele achiziționate nu au fost mărfuri ci materii prime utilizate pentru realizarea de noi produse, în speță fiind vorba de diverse cocktail-uri, iar înregistrarea lor a fost corectă în contul “301” și apoi trecerea lor pe costuri prin formula contabilă “601=301”, susținând-se deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli.

e). În ceea ce privește scăderile din gestiune a unor mărfuri, fără a exista documente justificative, prin formula contabilă “607=371” cu **suma de lei pe anul 2008 și lei pe anul 2009**, petenta susține că aceste operațiuni reprezintă reglări de stocuri de mărfuri.

f). Petenta arată că nu este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală cu privire la excluderea de la deducere a cheltuielilor în sumă de lei motivând că prestările de servicii cu utilajul închiriat pentru amenajarea unui teren sunt cu totul justificate. Se arată că, deși terenul nu este proprietatea societății el a fost pus la dispoziție printr-un contract de comodat în vederea construirii unei pensiuni, dar aceste servicii se referă doar la amenajarea unui drum de acces, fapt, însă, nespecificat de către organele de inspecție fiscală. Se menționează că într-adevăr în momentul efectuării controlului proiectul a fost întrerupt din lipsa de fonduri dar se fac eforturi din partea societății pentru obținerea acestora și finalizarea proiectului.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

a) Cu referire la diferența stabilită suplimentar la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei petenta susține că bunurile achiziționate pentru care s-a motivat legitimitatea acordării dreptului de deducere a cheltuielilor pentru calculul impozitului pe profit, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată aceste bunuri au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, deci operațiuni taxabile, suma în cauză fiind deuctibilă fiscal iar masura luată de organele de inspecție fiscală este nelegală.

b) Cât privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei determinată suplimentar ca urmare calculării taxei colectate pentru presupusele avasuri încasate și evidențiate în contul 4111 "Clienți" petenta arată că S.C. A. S.R.L. din B a utilizat cu chirie clădirea (barul) proprietatea S.C. R.N.I. S.R.L. B., între cele două societăți se derulează operațiuni continue, fiind făcute adeseori plăți în plus sau minus față de termenele contractuale, dar aceste sume se compensează cu alte datorii. Ca atare respectiva sumă pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată suplimentară nu poate fi considerat avans în sensul art. 134 alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În urma inspecției fiscale generale efectuată la SC R.N. SRL, au fost stabilite în sarcina acesteia obligații fiscale suplimentare în cuantum de ... lei reprezentând impozit pe profit de lei, majorări de întârziere lei și taxă pe valoarea adăugată de lei.

Cu adresa nr. ... /30.09.2010 (fila 69) au fost solicitate petentei documente justificative care să probeze că achizițiile de bunuri și servicii la care face referire organul de control au fost destinate desfășurării activității economice și implicit obținerii de venituri impozabile. Ca urmare a acestei solicitări , SC R.N. SRL a transmis xerocopii după documentele de achiziție ale bunurilor și serviciilor înregistrate pe cheltuieli în evidența contabilă , fără a preciza concret cum aceste achiziții au fost necesare și oportune în desfășurarea activității economice. În aceste condiții, în virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a solicitat încă o dată petentei (adresa .../09.11.2010 -fila 123) clarificarea punctuală, pe bază de documente probatorii, a modului cum fiecare din bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate pentru desfășurarea în bune condiții a activității economice. În răspunsul său (adresa .../12.11.2010-filele

321-365), petenta arată că a pus la dispoziția organelor de control, toate documentele primare și contabile solicitate, fără a clarifica punctual, așa cum s-a solicitat, modul cum cheltuielile înregistrate în evidență și apreciate de organele de control ca nedeductibile fiscal, au fost necesare și oportune în desfășurarea activității economice.

În aceste condiții, aspectele legate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată urmează să fie analizate în funcție de cauzele care au determinat stabilirea diferențelor, respectiv corecta încadrare în normele legale a sumelor apreciate de organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil sau taxă pe valoarea adăugată pentru care nu s-a admis dreptul de deducere.

1. Referitor la impozitul pe profit

a) În urma inspecției fiscale, organul de control a apreciat ca nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de **.... lei** constând în lucrări de construcții, instalare aer condiționat conform facturii .../23.05.2007 (fila 271) în sumă de lei emisă de F. C., tâmplărie PVC cuprinsă în facturile .../27.04.2007 (fila 272) în sumă de ... lei, factura .../27.07.2007 (fila 273) în sumă de ... lei, ambele emise de SC G.. P. SRL, factura/06.04.2007 (fila 274) emisă de SC S. SRL în sumă de ... lei, materiale de construcții în suma de lei (filele 294-298) și extindere instalație electrică la mansardă conform facturii .../09.01.2008 (fila 293) în sumă de lei.

În contestația depusă și în documentele transmise ulterior ca urmare a solicitărilor organului de soluționare regăsite în adresele .../30.09.2004 (fila 69) și .../09.11.2010 (fila 123), petenta arată că deține două construcții, una veche care a necesitat reparații și întreținere și o construcție nouă pentru care deține autorizație de construire și pentru care toate achizițiile de bunuri și servicii utilizate au fost înregistrate în contul 231 "Investiții în curs", urmând ca la terminarea construcției să fie recepționată și înregistrată în contul 212. În raport de acest fapt, petenta consideră că în mod greșit, organul de control a apreciat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei necesare reparațiilor și întreținerii clădirii vechi. În susținerea afirmațiilor sale, SC R. N. SRL anexează Autorizația de construire nr. .../14.03.2006 (filele 321-323), Autorizația de .../02.02.2009 (filele 325-327) privind continuarea lucrărilor, Memoriu tehnic anexă la autorizația inițială (filele 341-344) a căror obiect este "**Modernizare anexă parter-cazare și restaurant P+E+M**", iar amplasamentul investiției este **B-dul nr.**, B..., precum și fișa mijlocului fix pentru o clădire în valoare de lei situată conform acestui document în **B-dulnr.** (filele 314-315) și dată în folosință în anul 2002.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, de normele legale în vigoare și de susținerile părților urmează a se stabili dacă cheltuielile în sumă de lei sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit sau pot fi luate în considerare la diminuarea pierderii fiscale.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), ale art. 21 alin. (1) și ale art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, potrivit cărora:

ART. 19

(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

(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.(...)

ART. 24

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

Potrivit normelor legale citate, sunt deductibile fiscal toate cheltuielile efectuate pentru realizarea de venituri. În ce privește mijloacele fixe utilizate de entitățile economice, valoarea acestora va fi recuperată prin înregistrarea ca cheltuială deductibilă a amortizării calculată lunar potrivit prevederilor legale.

Așadar este importantă stabilirea destinației oricăror achiziții de bunuri și servicii, astfel încât să se poată încadra fără îndoială în categoria mijloacelor fixe (în speță, în categoria imobilizărilor corporale în curs) sau în categoria reparațiilor curente la mijloacelor fixe deja existente (în speță, o clădire) și a se stabili corect modul cum acestea grevează cheltuielile unei entități economice.

Potrivit prevederilor pct. III (2) al HG nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații, iar în cazul în care cheltuielile efectuate au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai unei clădiri, mai concret asigură protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a clădirii, sunt considerate investiții.

Prin prisma celor prezentate precum și a documentelor puse la dispoziție ulterior de către petentă se impune a se analiza bunurile și serviciile achiziționate, astfel:

Referindu-ne la tâmplăria PVC în sumă totală de lei achiziționată cu factura .../27.04.2007 (fila 272) în sumă de lei, factura .../27.07.2007 (fila 273) în sumă de lei, ambele emise de SC G P SRL, și factura .../06.04.2007 (fila 274) emisă de SC S SRL în sumă de ... lei, este limpede că montarea acestora la o clădire veche poate conduce la îmbunătățirea gradului de confort prin reabilitarea termică a acesteia. Menționăm însă că petenta nu a probat afirmațiile inserate în contestația depusă și nu a precizat concret unde a fost montată tâmplăria PVC, cu toate că i-a fost solicitat în mod expres aceasta. Or , proba destinației certe a acestor lucrări și servicii trebuia făcută de contestatară, așa cum prevede art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În speță, deși s-a solicitat în mod repetat petentei documente care să probeze susținerile și afirmațiile făcute, aceasta nu s-a conformat, transmițând doar copii după facturi, din care însă nu rezultă obiectivul la care s-au realizat lucrările și serviciile, documentele transmise fiind incomplete din punct de vedere al conținutului, nerespectându-se prevederile prevederilor OMFP nr. 1850/2004 privind formularele financiar- contabile aplicabil până la 31 decembrie 2008 și ale OMEF nr. 3512/2008 aplicabil începând cu 01 ianuarie 2009

“ 2. *Documentele justificative trebuie sa cuprindă următoarele elemente principale:*

(...)

*- **conținutul operațiunii economico-financiare** și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*

(...)”

În aceste condiții cheltuielile în sumă de lei nu pot fi considerate deductibile fiscal, achiziția de tâmplărie PVC urmând a fi înregistrată conform precizărilor organului de inspecție fiscală.

Menționăm că potrivit fișei mijlocului fix (filele 314-315) transmisă de petentă clădirea veche se află la adresa B-dul ... nr. ..., iar activitatea societății se desfășoară la adresa B-dul ... nr., adresă unde se află înregistrat și sediul social. Din documentele puse la dispoziție de către petentă nu reiese faptul că, clădirea existentă la adresa B-dul nr. ..., ar fi proprietatea SC R.N. SRL la data controlului și astfel **aceasta** să fie înregistrată în contul 212 la valoarea de lei

În ceea ce privește lucrările de instalare aer condiționat, achiziționate de la SC F. C. SRL cu factura/23.05.2007 (fila 271) în sumă de lei înregistrată de către petentă în contul 628 Cheltuieli privind prestări de servicii, este limpede că această instalație face parte din categoria mijloacelor fixe, așa cum sunt ele reglementate de art. 3 al Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale , potrivit căruia :

“Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Potrivit HG nr. 2139/2010 instalațiile de aer condiționat fac parte din categoria mașinilor , utilajelor și instalațiilor comune care funcționează independent și sunt incluse în clasificția 2.1.17.3.1, valoarea acesteia urmând a se recupera pe calea amortizării legale.

Cât privește extinderea instalației electrice mansardă+birou +etaj efectuată de SC S.E. SRL în sumă de lei conform facturii/09.01.2008 (fila 293) constatăm că aceasta nu are anexată o situație de lucrări din care să rezulte concret în ce a constat această prestare de servicii. Factura face referire la o **extindere** a instalației electrice la mansardă și etaj, însă petenta nu a precizat în ce a constat lucrarea în cauză, nu a transmis niciun document prin care să probeze că cele constatate de organele de control nu sunt conforme cu starea de fapt și să

dovedească că această extindere a instalației electrice face parte din categoria cheltuielilor cu întreținerea clădirii existente, încălcând astfel prevederile art. 65, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, citat anterior. Pentru aceste considerente apreciem că măsura organului de inspecție fiscală este justificată.

Privitor la materiale de construcții în suma de ... lei (filele 294-298), înregistrate direct pe cheltuieli în contul 6028 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile" constând în sârma, otel lat, profil cornier, tablă zincată, cuie, ciment, având în vedere natura acestora, obiectul de activitate al societății, precum și faptul că deși au fost solicitate petentei informații și documente care să probeze că au fost utilizate pentru reparații la o clădire utilizată pentru desfășurarea activității economice, iar acestea nu au fost transmise, concluzionăm că nu pot fi incluse în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În raport de cele prezentate capătul de cerere referitoare la excluderea de la determinarea pierderii fiscale aferente anului 2007 și a profitului impozabil aferent anului 2008 a cheltuielilor în sumă **de lei** urmează a fi respins.

b) În urma inspecției efectuate, organele de control au constatat că SC R. N SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli constând în: achiziții de alimente în sumă de lei conform facturilor și bonurilor fiscale (filele 275-282 și 288-189) cuprinse în anexa 4-fila 41, 18 buc tricouri în valoare de ... lei (factura .../12.07.2007 emisă de SC N. S. SRL- fila 286), blocuri de bilete de intrare în sumă de lei (facturile .../25.10.2007, .../24.12.2007 și .../06.12.2007-filele 283-285), achiziții de alimente înregistrate pe cheltuieli de protocol în condițiile în care societatea a realizat pierdere fiscală (bonuri fiscale în sumă de ... lei- fila 287), diverse materiale de natura obiectelor de inventar- T shirt blak, Jacket, Donic Perssons- conform facturii .../14.05.2007 (fila 290) în valoare de lei emisă de SC P M. SRL, cheltuieli de deplasare în sumă de ... lei (factura .../11.05.2010 emisă de SC V. SRL, achiziții articole de vânatoare (.... lei conform bon fiscal- fila 292), toate aceste cheltuieli fiind considerate ca fiind efectuate în favoarea acționarilor și care nu contribuie la realizarea de venituri, petenta susține că măsurile luate sunt nelegale și neavenite.

În cuprinsul contestației formulate, SC R.N. SRL arată că toate aceste cheltuieli au fost efectuate pentru desfășurarea în bune condiții a activității economice, astfel: tricourile, Tshirt black, Jacket Donic Perssons au fost folosite pentru ospățari, produsele înregistrate în contul 623 au fost folosite pentru reclamă (pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare în vederea stimulării vânzărilor și publicitate), iar blocurile de bilete au fost utilizate pentru intrarea în club, fără a anexa vreun document din care să reiasă aceasta (contracte de muncă a ospătarilor, fișa obiectelor de inventar în folosință, contracte de reclama și publicitate, procese verbale de acordare de premii, etc).

Având în vedere prevederile art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală potrivit căruia: "*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*", cu adresa/30.09.2010 au fost solicitate petentei documente justificative care să probeze susținerile inserate în cererea depusă, astfel încât să se poată stabili cu

certitudinea dacă cheltuielile în cauză au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile sau au fost utilizate în folosul administratorului societății.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. e) potrivit cărora :

“ *Nu sunt deductibile fiscal:*

e) *cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților (...)*”

În raport de normele legale citate, de constatările organului de control, de natura cheltuielilor (obiecte de îmbrăcăminte, articole vânătoare, cheltuieli de deplasare, alimente, etc.), de obiectul de activitate al societății, de faptul că societatea a avut doar o singură persoană angajată în perioada verificată, precum și de faptul că petenta nu a pus la dispoziția organului de control niciun document justificativ care să probeze susținerile, este limpede că cheltuielile arătate mai sus, în cuantum de lei, efectuate în perioada 01.01.2007-31.03.2010, nu pot fi considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile și, în consecință, nu pot fi deductibile la determinarea profitului impozabil.

În concluzie capătul de cerere referitor la deductibilitatea acestor cheltuieli urmează a fi respins.

c) Potrivit raportului de inspecție fiscală, SC R.N. SRL a înregistrat în evidența contabilă impozite și taxe locale (impozit pe clădiri și pe teren –filele 299-300) în cuantum de lei pentru anul 2008 și lei în anul 2010 plătite în numele unor persoane fizice către Primăria municipiului B.. Organul de control a apreciat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile și prin urmare nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, încalcându-se prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal coroborat cu pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Titlului III din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

În contestația depusă, petenta susține că imobilul pentru care au fost plătite impozite și taxe locale este cel în care se desfășoară activitatea economică, dar datorită diverselor motive nu s-a putut intabula acest imobil și, prin urmare, foștii proprietari figurează în chitanțele eliberate de Primăriei .B.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei , de normele legale și susținerile părților urmează a se stabili dacă aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile, condiție imperativă prevăzută de Codul fiscal vizând deductibilitatea oricărei cheltuieli înregistrată în evidența contabilă și fiscală.

În drept sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, potrivit căruia:

Art. 19

“ (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.”

În raport de normele legale citate, este limpede că la determinarea profitului impozabil se iau în considerare numai cheltuielile făcute pentru obținerea de venituri impozabile.

Cheltuielile efectuate de o entitate economică, pentru a putea fi înregistrate în contabilitate și implicit pentru a proba că sunt aferente veniturilor impozabile,

trebuie să aibă la bază un document justificativ. Acest aspect este reglementat de art. 21 alin. (4) lit. f) care prevede :

“(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;”

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Potrivit prevederilor OMFP nr. 1850/2004 privind formularele financiar-contabile aplicabil până la 31 decembrie 2008 și ale OMEF nr. 3512/2008 aplicabil începând cu 01 ianuarie 2009:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare*

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;(...)”

În raport de normele legale citate, înregistrarea unei cheltuieli în evidența contabilă trebuie să aibă la bază un document justificativ care să conțină părțile participante , în cazul de față chitanțele trebuie să conțină numele emitentului , precum și numele celui care datorează impozitul pe clădiri și pe teren.

Analizând chitanțele puse la dispoziția biroului de soluționare constatăm că niciuna nu a fost emisă pe numele SC R. N. SRL, ci pe numele unor persoane fizice.

Potrivit susținerilor petentei, impozitele pe clădiri și teren plătite sunt aferente clădirii aflată la locația str. Independenței nr. 16, unde își desfășoară activitatea.

Așa cum rezultă din extrasele de carte funciară puse la dispoziție de către petentă, persoanele în favoarea cărora s-au plătit impozitele locale nu sunt foștii proprietari ai clădirii, ci la data de 09.04.2010 (data emiterii extrasului de carte funciară- filele 348-360) **erau proprietarii** care au încheiat antecontracte de vânzare cumpărare sau de schimb, operațiune înscrisă în cartea funciară, cu alte persoane decât SC R. N.SRL (P. A., P. V. și S. M.).

Opinia petentei potrivit căreia cheltuiala cu impozitele plătite în numele unor persoane fizice este aferentă veniturilor impozabile nu o putem însuși având în vedere faptul că aceasta nu a prezentat niciun document din care să rezulte relația comercială cu persoanele fizice în cauză.

Cât privește construcția nouă realizată de SC R. N. SRL pe baza Autorizației de construire nr. .../14.03.2006 (filele 321-323), din documentele puse la

dispoziție nu rezultă că aceasta ar fi fost recepționată și înregistrată la Primăria B., în vederea stabilirii impozitului pe clădire datorat.

Un alt aspect care trebuie menționat este și faptul că potrivit celor 3 chitanțe (filele 299-300) emise de Primăria B. și puse la dispoziție de către petentă, impozitele plătite se referă, în cea mai mare măsură, la anii anteriori și cuprind și plata majorărilor de întârziere aferente acestora. Obligațiile fiscale accesorii calculate de Primăria B. și cuprinse în chitanțe nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 21 alin (3) lit. b) din Codul fiscal. Chiar în condițiile în care cheltuieli cu impozitele, înregistrate de petentă în anul 2008 ar fi fost probate ca fiind aferente veniturilor impozabile, nu puteau fi deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent acestui an. Potrivit pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Titlului III din Codul fiscal se impunea ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin aceste cheltuieli.

Prin prisma acelor prezentate, rezultă indubitabil faptul că petenta a diminuat nejustificat profitul impozabil al anului 2008 cu suma de ... lei și al anului 2010 cu suma de lei, prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu impozite, taxe și majorări de întârziere aferente anilor anteriori, pe baza unor chitanțe emise pe numele unor persoane fizice, motivare pentru care capătul de cerere vizând deductibilitatea acestor cheltuieli urmează a fi respins.

d). În ceea ce privește aprecierea ca nedeductibilă fiscal a sumei de lei reprezentând achiziții de materii prime (legume, fructe, zahăr, cafea) pe perioada mai 2007- ianuarie 2008, trecute în totalitate pe costuri la 31.03.2008, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatăm următoarele:

Achizițiile de legume, fructe, lapte zahăr, cafea conform facturilor de la filele 124-270 au fost efectuate, conform celor declarate în contestație, în scopul preparării unor cocteiluri de fructe și legume, cafea, fresch-uri, vândute în perioada 2007-2008. Vânzarea acestor produse s-a înregistrat în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, iar descărcarea de gestiune și implicit, diminuarea contului 371 „Mărfuri” s-a înregistrat în baza acestor venituri, grevându-se totodată și cheltuiala cu costul mărfurilor vândute, prin înregistrarea în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile”. Acest aspect este confirmat și de petentă în contestația depusă.

În aceste condiții rezultă că, costul cu legumele, fructele, zahăr, cafea, etc. în sumă de lei a grevat cheltuielile fiecărei perioade fiscale în care a fost înregistrată vânzarea acestora, prin înregistrarea contravalorii în debitul contul 607.

Deoarece petenta susține că produsele în cauză nu pot fi catalogate ca mărfuri, cu adresele .../30.09.2010 (fila 69) și .../09.11.2010 (fila 123) biroul de soluționare a solicitat precizări și documente vizând modul de înregistrare a acestora în gestiune și în evidența contabilă, inclusiv rețetele produselor obținute, pentru a se constata dacă au fost înregistrate alte venituri aferente consumului acestor materii prime. În adresa .../12.11.2010 (fila 365) petenta arată că nu poate pune la dispoziție rețetele întrucât nu mai desfășoară activitate de alimentație publică, netransmițând alte documente care să probeze veniturile obținute din

prelucrarea acestor „materii prime” , având în vedere faptul că au fost înregistrate în gestiunea de materii prime.

În contestația formulată, petenta a arătat că din aceste legume, fructe, cafea , zahăr, etc au fost obținute produse noi care au fost vândute în localul unde s-a desfășurat activitatea de alimentație publică. Potrivit constatărilor organelor de control, vânzarea produselor noi obținute a fost înregistrată ca venituri (conform Z-turilor casei de marcat), iar cheltuielile aferente vânzării grevate în fiecare perioadă odată cu descărcarea contului de mărfuri (cheltuieli cu costul mărfurilor vândute). Având în vedere faptul că petenta nu a pus la dispoziție documente din care să rezulte obținerea altor venituri decât cele din vânzarea lor prin bar, constatăm că SC R.N. SRL a grevat de două ori cheltuielile societății cu aceleași bunuri achiziționate (o dată când a înregistrat în fiecare perioadă fiscală cheltuiala cu costul mărfurilor vândute și o dată când a înregistrat pe cheltuieli întreaga sumă de lei drept consum de materii prime) , dar aferent acestora a înregistrat o singură dată venituri (prin înregistrarea în contul 707 a vânzării).

În raport de cele prezentate este limpede că cheltuiala dublată în sumă de lei nu este aferentă veniturilor înregistrate și prin urmare nu este deductibilă fiscal, fapt pentru care capătul de cerere referitor la acest aspect urmează a fi respins.

e). Referitor la scăderile din gestiune a unor mărfuri, fără a exista documente justificative, prin notele contabile “607=371” cu **sumele ..., respectiv ... lei (total ... lei)** și nota contabilă „378=371” cu stornarea aceleiași sume, pentru anul 2008, considerate de către organul de control nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, petenta susține că aceste operațiuni reprezintă reglări de stocuri de mărfuri.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) conform căroră:

“(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;”

Potrivit normelor legale citate rezultă că orice cheltuială înregistrată în contabilitate , pentru a fi considerată deductibilă fiscal trebuie să aibă la bază un document justificativ.

Cu adresa .../30,09.2010 (fila 69) s-au solicitat petentei documentele în baza căroră susține că au fost efectuate „reglările de conturi” (inventare dacă au existat lipsuri în gestiune ori degradări de mărfuri, imputabile sau neimputabile), astfel încât să se stabilească natura lor cu consecințe directe asupra deductibilității acestor cheltuieli la determinarea profitului impozabil.

SC R. N. SRL nu a transmis documentele justificative solicitate, neprobând astfel că cheltuiala în cauză este aferentă veniturilor, condiție imperativă referitoare la deductibilitatea cheltuielilor la determinarea bazei de calcul a impozitului pe profit. În aceste condiții, capătul de cerere referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei aferente anului 2008 urmează a fi respins.

Privitor la aserțiunea petentei potrivit căreia „*odată cu înregistrarea minusului în gestiune s-au rezolvat toate problemele de stocuri, cu atât mai mult cât înregistrările respective se refereau la reglări de conturi*”, nu poate fi însușită întrucât prin înregistrările efectuate (a se vedea întrebarea 6 din nota explicativă – fila 93) stocul de marfă nu a fost influențat, ci doar cheltuielile cu costul mărfurilor vândute (cont 607) și adaosul comercial aferent (cont 378).

În ce privește majorarea profitului impozabil aferent trimestrului II al anului 2009 cu suma de **.... lei** și implicit a impozitului pe profit cu **... lei** (... x 16%), ca urmare a aprecierii ca nedeductibilă fiscal a acestei sume, constatăm că măsura întreprinsă de către organul de control nu este corectă.

Astfel, analizând nota contabilă înregistrată de către SC R.. N. SRL, care a stat la baza concluziilor organului de control referitoare la diminuarea profitului impozabil cu suma de lei și anume „607=378 – lei”, constatăm că cheltuiala a fost diminuată prin această notă (nicidecum majorată) și ca urmare impozitul pe profit nu a fost diminuat. Că este așa rezultă și din nota explicativă – fila 93, unde organul de control solicită informații referitoare la **nota de stornare a cheltuielii** cu mărfurile (cont 607).

Prin prisma acestor constatări este limpede că petenta nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de **.... lei** și majorările de întârziere aferente în cuantum de **... lei**, decizia de impunere nr./21.07.2010 urmând a fi anulată corespunzător.

f). Potrivit raportului de inspecție fiscală, SC R. N. SRL a înregistrat cheltuieli în sumă de **.... lei** cu închirierea unui excavator în baza facturii/25.08.2009 (fila 301) emisă de SC L. C. SRL din S.. Având în vedere faptul că excavatorul a fost utilizat pentru amenajarea unui teren aparținând administratorului societății, acesta deținând o autorizație de construire emisă pe numele său pentru construcția unei case de locuit, organul de control a considerat că cheltuiala a fost efectuată în favoarea acestuia, iar în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit.e) din Codul fiscal nu este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

În contradictoriu cu organul de control, petenta susține că terenul a fost pus la dispoziția SC R.N. SRL pe baza unui contract de comodat și că pe acel teren urmează a se construi o pensiune turistică. Excavatorul a fost închiriat în vederea amenajării drumului de acces necesar viitoarei pensiuni.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (4) lit e) din Codul fiscal potrivit cărora:

Art. 19

“ (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

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

În raport cu normele legale menționate mai sus rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, orice alte cheltuieli fiind nedeductibile fiscal.

În nota explicativă (fila 91) , administratorul societății arată că terenul este proprietatea sa și că autorizația de construire deținută are ca obiect construirea unei case de locuit, urmând ca în viitor să se întocmească un proiect pentru construirea unei pensiuni din fonduri nerambursabile.

În aceste condiții, organul de control a procedat corect prin neadmiterea la deducere a cheltuielii cu închirierea excavatorului la determinarea profitului impozabil aferent anului 2009. Intenția petentei de a construi o pensiune în viitor, fără a pune la dispoziție niciun document care să probeze inițierea realizării acestei intenții, nu poate constitui un element care să schimbe măsura luată de organul de control.

Prin prisma celor arătate mai sus, capătul de cerere vizând deductibilitatea cheltuielii de ... lei cu închirierea excavatorului, la determinarea profitului impozabil aferent anului 2009, urmează a fi respins.

Concluzionând , prin prisma celor arătate mai sus constatăm că cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate de petentă în perioada 01.01.2007-31.03.2010 sunt nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil și pe cale de consecință, impozitul pe profit aferent acestei perioade a fost diminuat nejustificat de către SC R. N.SRL cu suma de ... lei. Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119-120 din Codul de procedură fiscală.

În ce privește impozitul pe profit în sumă de .. lei aferent trimestrului II al anului 2009 și majorările de întârziere aferente în cuantum de ... lei nu este legal datorat de către petentă.

În raport de cele prezentate anterior, contestația petentei referitoare la impozitul pe profit urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei, constând în impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări în sumă de ... lei și admisă pentru suma de ... lei, constând în impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În urma inspecției fiscale generale efectuată la SC R. N. a fost stabilită suplimentar în sarcina acesteia taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 01.01.2007-31.05.2010 care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, precum și ca urmare a colectării

taxei în cuantum de lei aferentă avansului în sumă de încasat de petentă de la clientul SC A. SRL.

În contradictoriu cu organul de control, contestatoarea susține că toate bunurile achiziționate au fost destinate realizării veniturilor impozabile, iar privitor la avansul încasat de la SC A.SRL arată că este o plată eronată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a normelor legale incidente , precum și a susținerilor părților , se constată următoarele:

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei stabilită suplimentar ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor înscrise în anexele 4-7 (filele 105-110) , cheltuieli apreciate de către organul de control ca fiind efectuate în folosul administratorului sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004 care dispun:

Cod fiscal:

Art. 145 "(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;"

Normele metodologice

"45. (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

Așa cum rezultă din normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile achiziționate să fie destinate exclusiv operațiunilor generatoare de venituri.

Din analiza naturii bunurilor achiziționate cu facturile cuprinse în anexele 4-7 la raport (filele 105-110) pentru care organul de control nu a admis exercitarea dreptului de deducere a taxei cuprinse în aceste facturi, constatăm că aceste achiziții constând în alimente, articole de vânatoare , bicicletă, bijuterii, cazare și servicii spa, tricouri, jachetă, chirie excavator au fost efectuate în folosul administratorului , așa cum s-a precizat la punctul 1.b) și punctul 1.f), referitoare la impozitul pe profit, iar pentru o parte din aceste achiziții petenta nu a făcut nicio referire în contestația formulată (filele 43-56) sau în precizările depuse ulterior cu adresa nr./01.11.2010 (filele 124-320) , respectiv adresa .../12.11.2010 (filele 321-365) din care să rezulte destinația certă a acestora (a se vedea pct. 1.g referitor la impozitul pe profit).

În raport de cele prezentate, constatăm că pentru taxa în sumă de lei aferentă facturilor cu care au fost achiziționate bunuri care nu îndeplinesc condițiile imperative ale art. 145 alin. (2) din Codul fiscal , petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere, întrucât aceste achiziții nu sunt aferente operațiunilor taxabile.

În concluzie , contestația petentei referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** urmează a fi respinsă, iar decizia de impunere nr./21.07.2010 menținută corespunzător.

b) Cât privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **.... lei** colectată pentru avansul încasat de la SC A. SRL B., în raport de normele legale în vigoare, de documentele aflate la dosarul cauzei și de susținerile părților urmează a se stabili dacă în mod corect a fost stabilită suplimentar în sarcina petentei .

În drept sunt aplicabile prevederile, art. 134² din Codul fiscal, referitoare la exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, care dispun:

ART. 134²

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

*b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.***

Potrivit normelor legale citate în cazul avansurilor încasate de la orice client pentru bunuri care urmează a-i fi livrate, servicii care urmează a-i fi prestate sau lucrari care urmează a-i fi executate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine înainte de faptul generator.

Așa cum rezultă din fișa contului 411 Clienți analitic SC A. SRL soldul contului în cauză este creditor , reprezentând o încasare în plus delei, față de creanțele petentei în raport cu această societate. Menționăm că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă în ce au constat tranzacțiile comerciale derulate între cele două societăți, astfel încât să se poată constata fără dubiu că suma de lei reprezintă un avans la încasarea căruia petenta trebuie să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Potrivit procesului verbal încheiat la SC A. SRL , între aceasta și petentă a fost încheiat un contract de asociere în participațiune, prin care petenta pune la dispoziția societății menționate, spațiul comercial situat în str., nr.în vederea desfășurării activității de café-bar și club. Contractul a fost reziliat de comun acord în luna martie 2009, potrivit susținerilor reprezentantului SC A. SRL, fără a proba aceasta cu documente.

Petenta susține că plata sumei de lei a fost efectuată eronat, dar având în vedere faptul că între cele două societăți există relații de colaborare , această plată urmează a fi compensată cu alte datorii către societatea în cauză.

Față de aceste constatări și având în vedere că singura motivare a organelor de control referitoare la colectarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei este faptul că soldul contului 411 Clienți analitic SC A. SRL este creditor, reprezentând o incasare în plus, este limpede că nu se poate lua o decizie

corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de tranzacțiile economice care s-au derulat sau care urmează a fi derulate între cele societăți, motivul pentru care această sumă a fost încasată sau dacă a fost încasată această sumă pentru o operațiune scutită de taxă, astfel încât să se constate cu certitudine că suma de lei reprezintă un avans pentru bunuri care urmează a fi livrate, servicii care urmează a fi prestate sau lucrări care urmează a fi executate de către petentă către SC A. SRL, avans la a cărui încasare este obligatoriu a se colecta taxa pe valoarea adăugată sau dimpotrivă, că această sumă a fost încasată eronat.

Având în vedere aspectele anterior expuse decizia de impunere nr..../21.07.2010 prin care s-a stabilit, printre altele, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, urmează a fi desființată.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală-republicat, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC R.N. I.SRL pentru suma de lei, impozit pe profit în sumă de lei, majorări de întârziere aferente în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./21.07.2010.

2. Admiterea contestației formulată de SC R. N. SRL pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit în suma de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr./21.07.2010 pentru această sumă.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr./21.07.2010 pentru suma de lei constând în taxă pe valoarea adăugată și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

p.DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.