

DECIZIA nr. 63/2007

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Financiara asupra contestatiei, prin care se contesta deciziile de impunere emise in baza Raportului de inspectie fiscala, comunicat petentei, suma contestata fiind formata din impozit pe venit si TVA, cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente.

Petenta considera ca organul de control a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece nu a inteles specificul activitatii.

Arata ca activitatea de distribuitor informational al firmei Forever Living Products – SUA (FLP) are ca scop informarea populatiei, prin prezentari, ca exista antidoturi naturale din plante pentru remedierea afectiunilor populatiei. Pentru acei participanti care vor sa devina consumatori, distribuitorul informational al FLP are calitatea de a le facilita **abonarea directa la FLP**, ceea ce inseamna o reducere de 43% fara TVA pentru acesti consumatori educati. FLP-ul comisioneaza procentual activitatea de formare de utilizatori educati vis-a-vis de produsele sale.

Se precizeaza ca distribuitorii informationali sunt formatori de piata ai lui FLP si pentru a castiga increderea viitorilor abonati se merge pe probe practice gratuite, dar pe cheltuiala distribuitorilor.

Strategia practicata de petent a fost abonarea clientilor educati direct la FLP si de formare de distribuitori pentru FLP, iar foarte rar s-a mers pe vanzare de produse pentru care s-a facut NIR si factura, atunci cand nu si-au dorit aceasta.

Petenta recunoaste ca nu s-au intocmit NIR-uri sau bonuri de consum, intrucat produsele achizitionate nu constituie stocuri spre vanzare, dar sustine ca Raportele de prezentare a fiecarei sedinte constituie forme specifice activitatii sale de a dovedi consumul produselor cumparate.

Ca mod de desfasurare, arata ca orice prezentare presupune si o utilizare a anumitor produse in functie de afectiune, *pe care le ofera gratuit pentru 10 zile*. Sustine ca achizitioneaza produse pe baza de factura de la FLP, pentru a fi pregatiti de a raspunde afectiunilor gasite la cei prezenti, iar in baza Raportului de prezentare se justifica sumele consumate in cursul acestor prezentari.

Precizeaza ca in pregatirea prezentarilor se cunosc afectiunile celor prezenti, iar produsele achizitionate se elibereaza gratuit de asociatie in vederea confirmarii efectelor favorabile descrise, impreuna cu brosurile de descriere a produselor, iar ulterior, cand doresc sa continue sa le mai foloseasca, sunt inscrisi direct la fabricantul FLP, cererea de produse se inscrie in formularele de comanda oferite gratuit de petent, dar comanda si-o plateste singur in contul FLP-ului.

Considera ca, in mod abuziv si fara o documentare corecta, organul de control elimina din calcul, ca fiind cheltuieli nedeductibile, o serie de materiale si consumabile, fara de care nu ar fi posibile veniturile inregistrate. Astfel :

- Cheltuielile cu marfa, considerate nedeductibile de catre organul de control, reprezinta cheltuieli aferente veniturilor, constituite din c/val produselor FLP achizitionate, care intra imediat in demonstratiile din cadrul prezentarilor , unde viitorul client se convinge proband produsele, pe care il inscrie direct la FLP sa-si cumpere singur produsele pe formulare de comanda tip FLP, iar FLP-ul il comisioneaza pe petent, dupa punctajul care este inscris in aceste formulare de

comenzi, pentru ca ii formeza piata de clienti educati. Sustine ca produsele date pe cheltuieli nu sunt marfuri de natura stocurilor, ci instrumente specifice activitatii, consumul fiind evidentiat in Rapoartele de prezentare ;

- Cheltuielile cu mostrele si documentele FLP, considerate nedeductibile de catre organul de control, reprezinta cheltuieli aferente veniturilor, constituite din c/val pliculetelor cu creme la care petentul apeleaza atunci cand anumite produse s-au terminat in cursul altor prezentari. La capitolul Mostre s-au luat in calcul si formularele de inscriere, formularele de comanda, cat si brosurile ;
- Cheltuielile privind consumabilele, considerate nedeductibile de catre organul de control, reprezinta cheltuieli aferente veniturilor, constituite din carti de formare cadre, casete audio, casete video, din care se invata : Tehnici de comunicare, Tehnici de formare retele, Tehnici de conducere retele, Tehnici de organizare, Tehnici de prezentare, Tehnici de arondare noi distribuitori informationali ;
- Cheltuielile diverse, considerate nedeductibile de catre organul de control, reprezinta cheltuieli aferente veniturilor, constituite din casete audio, casete video, pixuri, markere, coli de scris, folii retroproiector, casetofon, contravaloare anunturi pentru a gasi personal, materiale xeroxate ori fotografii din cauza rezolvata, delegatiile in diverse localitati, cheltuielile cu piesele de schimb uzate in timpul acestor deplasari, tricouri cu emblema Romaniei ;
- Avansul de leasing, aratand ca organul de control a considerat nedeductibila achizitia unui autoturism, invocand art.4 lit.a) din Legea nr.15/24.03.1994. Petenta sustine ca investitia efectuata cu acest mijloc fix este o chirie, deoarece este un leasing operational. Petenta considera ca avansul achitat pentru acest mijloc fix presupune o chirie anticipata pentru mijlocul fix achizitionat in leasing operational.

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice, petenta a depus adeverinta din care rezulta ca este manager recunoscut ca persoana juridica si ca a achizitionat materiale informative si produse si a facturat contravaloarea serviciilor de marketing.

In aceasta adeverinta se precizeaza ca distribuitorii informationali ai firmei cumpara produse, mostre, brosurile de descriere produse, cataloage de produse, liste de preturi, casete video si audio, carti de MLM, bilete pentru instruire, seminarii in tara si in strainatate, formulare de inscriere si de comanda, cheltuieli care sunt in legatura cu activitatea si se recupereaza din comisioanele acordate de firma (venituri), in functie de rulajul persoanelor abonate direct sa cumpere produse similare de la firma, ca efect al prezentarilor efectuate de distribuitorii firmei.

Ca raspuns la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, petenta a depus in copie xerox urmatoarele documente :

- ✓ contractul de leasing operational,
- ✓ actul aditional la ctr. Leas. Op.,
- ✓ factura fiscala cuprinzand rata leasing, comision administrare si avans garantie conform contractului de leasing,
- ✓ ordinul de plata cu care s-au platit cele inscrise in factura sus-mentionata,
- ✓ politicile companiei FLP,
- ✓ centralizatoare ale rapoartelor de prezentare, pentru fiecare luna din perioada verificata,

- ✓ un centralizator din care reiese ca prin intermediul petentei s-au abonat ca si clienti/utilizatori educati un numar de aspiranti.

Raportul de inspectie fiscala atacat a fost intocmit ca urmare a incetarii definitive a activitatii, intrucat la cererea contribuabilului Primaria a anulat autorizatia de functionare.

Pentru exercitiile financiare 2001 si 2002:

Prin aplicarea prevederilor art.10 din OG 73/1999, coroborat cu pct.46 alin.(6) din OMF 215/2000, pentru 2001, si a prevederilor art.10 din OG 7/2001, coroborat cu pct.46 alin.(6) din OMF 215/2000, pentru 2002, **volumul cheltuielilor deductibile este** format din : cheltuieli cu marfa receptionata, deplasari, tx. autorizare, servicii terti, benzina, telefon, piese auto (contract comodat), chirie, cheltuieli diverse, comision banca.

Diferenta **reprezinta cheltuieli nedeductibile**, cu urmatoarea structura : consumabile, marfa nereceptionata, mostre, depunere banca, TVA, diverse cheltuieli.

Organul de control mentioneaza ca pentru consumabile, marfa si mostre contribuabilul avea obligatia de a intocmi note de receptie in momentul intrarii lor in gestiune, deoarece sunt bunuri de natura stocurilor, iar la iesirea lor din gestiune prin consum, contribuabilul avea obligatia intocmirii bonurilor de consum.

In conformitate cu prevederile pct.50 din OMF 215/2000, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in anul 2001 asociatia a avut o pierdere mai mica decat cea declarata de petent, iar in 2002 asociatia a realizat venit net, dar a declarat pierdere.

Pentru exercitiul financiar 2003:

Prin aplicarea prevederilor art.10 din OG 7/2001, coroborat cu pct.47 alin.(4) din OMFP 58/2003, **volumul cheltuielilor deductibile este** format din : cheltuieli cu marfa receptionata, deplasari, rate comision adm. si chelt.accessorii la contr. Leasing, taxe, servicii terti, benzina, telefon, piese auto (contract comodat), chirie, cheltuieli diverse, comision banca.

Diferenta **reprezinta cheltuieli nedeductibile**, cu urmatoarea structura : consumabile, marfa nereceptionata, mostre, diverse cheltuieli, avans garantie la ctr.leasing.

Pentru consumabile, marfa si mostre contribuabilul avea obligatia de a intocmi note de receptie in momentul intrarii lor in gestiune, deoarece sunt bunuri de natura stocurilor, iar la iesirea lor din gestiune prin consum, contribuabilul avea obligatia intocmirii bonurilor de consum.

In conformitate cu prevederile pct.51 din OMFP 58/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca in anul 2003 asociatia a avut venit net, insa petentul a declarat pierdere din activitati comerciale.

Ca urmare, fata de sumele stabilite prin deciziile de impunere anuale initiale, organul de control a stabilit diferente de impozit de plata, la care a calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata, fata de TVA stabilit de contribuabil, organul de control nu a acceptat la TVA aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite de organul de inspectie fiscala, rezultand TVA de plata pentru care organul de control a calculat accesorii.

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, semnat de conducatorul organului contestator, in urma verificarii documentatiei prezentate de contestatara se mentin constatările inscrise in actul administrativ fiscal contestat, propunandu-se respingerea contestatiei ca fiind nejustificata si neintemeiata, cu precizarea ca organul fiscal a stabilit urmatoarele categorii de cheltuieli nedeductibile:

- plati c/val produse FLP. Pentru facturile primite de la FLP, contribuabilul nu a inregistrat decat plata in Registrul Jurnal de incasari si plati, fara sa arate ce s-a intamplat cu aceste produse. Ca urmare, organul fiscal apreciaza ca aceste cheltuieli nu sunt aferente realizarii venitului din comision;
- plati pentru mostre, documente, consumabile, diverse cheltuieli, care nu indeplinesc conditiile de documente justificative;
- avans garantie leasing, suma ce nu indeplinea conditiile de cheltuiela aferenta exercitiului 2003, reprezentand o garantie, fiind solicitata de furnizor in avans. Aceasta suma a fost recuperata de contribuabil in urma Contractului de cesiune si delegatie.

Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca obligatiile fiscale stabilite in sarcina asociatiei familiale contestatoare sunt corect stabilite.

Referitor la nedeductibilitatea anumitor categorii de cheltuieli se retin urmatoarele:

Pentru anul 2001, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca, **in fapt**, petenta nu aduce argumente in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor contestate, formate din: consumabile, marfa nereceptionata, mostre, depunere banca, TVA, diverse cheltuieli, si nici nu prezinta centralizatoare ale rapoartelor de prezentare si ale aspirantilor educati in acest an, la solicitarea Serviciului Contestatii.

Din raportul de inspectie fiscala atacat rezulta ca in anul 2001 asociatia a obtinut venituri si a admis la deducere cheltuielile pentru care asociatia a avut justificare legala, formate din: cheltuieli cu marfa receptionata, deplasari, tx. autorizare, servicii terti, benzina, telefon, piese auto (contract comodat), chirie, cheltuieli diverse, comision banca.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.176 alin.(1) lit.c) si d) din OG nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, conform carora :

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza”, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de netemeinicie a masurilor dispuse la control si contestate. Ca urmare, contestatia se va respinge ca nemotivata pentru cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de control pentru anul 2001.

Pentru perioada 2002-2003, in fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit 3 categorii de cheltuieli nedeductibile :

a) pentru contravaloarea unor bunuri de natura stocurilor, formate din marfa si mostre, pentru care avea obligatia de a intocmi note de receptie in momentul intrarii lor in gestiune, iar la iesirea lor din gestiune prin consum, contribuabilul avea obligatia intocmirii bonurilor de consum, , inregistrate de petenta pe cheltuieli, dar considerate nedeductibile de catre organul de control deoarece petentul nu a aratat ce s-a intamplat cu aceste produse si/sau nu a avut documente justificative pentru ele, se retin urmatoarele :

Petenta motiveaza ca produsele date pe cheltuieli nu sunt marfuri de natura stocurilor, ci instrumente specifice activitatii, consumul fiind evidentiat in Rapoartele de prezentare, cheltuielile cu mostrele sunt reprezentate de c/val pliculetelor cu creme la care petentul apeleaza atunci cand anumite produse s-au terminat in cursul altor prezentari, la capitolul «Mostre» s-au luat in calcul si formularele de inscriere, formularele de comanda, cat si brosurile,

In documentele anexate la dosarul cauzei exista insa inadvertente. Astfel, la contestatia initiala petenta anexeaza Raportul de prezentare din 7 iunie 2003, insa in Centralizatorul Rapoartelor de prezentare pentru luna iunie 2003 nu a fost inclus acel Raport. De asemenea, in contestatie petenta mentioneaza ca in anul 2002 contesta cheltuieli cu marfa si cheltuieli cu mostre + documente, insa din centralizatorul Rapoartelor de prezentare din luna dec.2002 rezulta alte valori. Neconcordante sunt si pentru anul 2003.

In conformitate cu art.186(3) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Fata de opinia prezentata in contestatie si in completarile la contestatie, la acest capat de cerere se va desfiinta Raportul de inspectie fiscala atacat, urmand ca o echipa a organelor de control, alta decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, sa analizeze produsele FLP care au fost folosite in cursul prezentarilor invocate de petenta, corelate cu aspirantii care s-au inscris ca distribuitori avand ca sponsor asociatia contestatara, pentru a se determina volumul cheltuielilor care indeplinesc conditiile prevazute in adeverinta, respectiv cheltuielile care sunt in legatura cu activitatea si care se recupereaza din comisioanele acordate de firma in functie de rulajul persoanelor abonate direct sa cumpere produse similare de la firma, ca efect al prezentarilor efectuate de distribuitorii firmei.

b) pentru consumabilele si diversele cheltuieli, detaliate in anexele Raportului de inspectie fiscala (desi petenta in contestatie sustine ca cheltuielile diverse nu se regasesc nominalizate in actul de control), considerate nedeductibile de catre organul de control deoarece au fost efectuate pentru uzul personal al contribuabilului sau al familiei sale, reprezentau plati in contul impozitului pe venit sau TVA si/sau nu a avut documente justificative pentru ele, petenta motiveaza ca cheltuielile privind consumabilele sunt constituite din carti de formare cadre, casete audio, casete video, din care se invata diverse tehnici, iar cheltuielile diverse sunt constituite tot din casete audio, casete video, dar si din pixuri, markere, coli de scris, folii retroproiector, casetofon, contravaloare anunturi pentru a gasi personal, materiale xeroxate ori fotografii din cazuistica rezolvata, delegatiile in diverse localitati, cheltuielile cu piesele de schimb uzate in timpul acestor deplasari, tricouri cu emblema Romaniei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca organul de control a acordat deducere pentru cheltuielile din deplasari, servicii terti, benzina, piese auto, cheltuieli diverse, pentru care petenta a avut documente justificative si care au fost aferente realizarii veniturilor asociatiei, deci argumentele petentei la acest capat de cerere nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

In conformitate cu art.186(1) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, "Prin decizie contestatia va putea fi [...] respinsa".

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru cheltuieli de aferente anilor 2002 si 2003.

c) pentru garantia platita in anul 2003 la contractul de leasing operational, organul de control a plecat tocmai de la clauzele contractuale, precum si de la mentiunile din actul aditional nr.1 la contractul de leasing operational, in care se precizeaza ca garantia platita in avans va fi compensata cu valoarea reziduala a bunului luat in leasing sau, daca locatorul opteaza pentru restituirea autoturismului, locatorul va restitui locatarului 30% din garantie, restul garantiei fiind retinuta cu titlu de ultima rata de leasing. Asa cum rezulta si din factura, suma achitata in avans este formata din rata leasing, comisionul de administrare contract si din avans garantie, la care se adauga TVA.

In drept, sunt aplicabile prevederile pct.2 din Normele metodologice de aplicare a art.16 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG nr.54/2003, care stipuleaza :

"[...] Sunt cheltuieli deductibile [...] cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentand chiria in cazul contractelor de leasing operational [...]"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca sustinerea petentei nu este relevanta pentru situatia prezenta, organul de control admitand la deducere comisionul administrare contract si ratele de leasing operational, asimilate chiriei lunare a bunului care face obiectul contractului de leasing operational, urmand ca valoarea garantiei sa fie compensata conform optiunii utilizatorului, la sfarsitul contractului de leasing.

Pe cale de consecinta, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata la acest capat de cerere, pentru garantia platita in avans.

Din cele retinute, s-a dispus desfiintarea deciziilor de impunere emise in baza Raportului de inspectie fiscala atacat, urmand ca alta echipa a organului de control sa incheie alte acte de impunere, care vor viza aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila care au facut obiectul contestatiei, tinand cont de documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile in speta, precum si cele precizate prin decizia de solutionare.