

DECIZIE nr. 2281 / 415 / 25.11.2010

I. Obiectul contestatiei il constituie anulara Dispozitiei de masuri nr. 9221/02.08.2010 intocmita de organele de inspectie fiscala ale DGFP - SAF ... referitoare la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei pentru perioada 01.01.2007 - 31.03.2010.

Contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala a stabilit in mod eronat ca si cheltuieli nedeductibile urmatoarele sume :

- lei considerata ca si cheltuiala nedeductibila respecta prevederile art.19(1) alin.(4) lit. c) si art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 si cu toate ca aceste cheltuieli destinate achizitionarii imobilului au fost inregistrate in contul 628, acestea nu au incalcat dispozitiile art. 12 si art. 16 din Legea nr. 82/1991, deoarece printr-o simpla rectificare acestea ar fi fost redistribuite ;

- lei se incadreaza in prevederile art. 19 (1), art. 21 (1) si art. 21(4) din Legea nr. 571/2003, deoarece documentele contabile care nu au completate toate rubricile nu inseamna ca acestea nu sunt deductibile ;

- lei se incadreaza in prevederile art.24 alin.11 din Legea nr. 571/2003 si ale pct. 70.2 din HG nr. 44/2004 deoarece unitatea era in functiune si este firesc sa isi amortizeze aceste cheltuieli;

- lei se incadreaza in prevederile art. 19 (1), art. 21 (1) si art. 21(4) din Legea nr. 571/2003, deoarece aceste cheltuieli nu reprezinta cheltuieli turistice, asa cum eronat a interpretat organul de inspectie fiscala, ci in baza contractelor de colaborare sunt prevazute deplasari externe ;

- lei inregistrata in contul 611 reprezentand cheltuieli cu reparatiile, organul de inspectie fiscala in mod eronat o considera ca nedeductibila, fara a preciza temeiul legal incalcat ;

- lei reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de combustibil pentru care nu a fost prezentat imediat si documentul justificativ nu insemna ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scop productiv, avand in vedere specificul activitatii de transport ;

- lei se incadreaza in prevederile art. 19 (1), art. 21 (1) si art. 21(4) din Legea nr. 571/2003, deoarece reprezinta cheltuieli cu combustibilul pentru un autoturism utilizat pentru interventia in regim de urgenta la autocamioanele aflate la distante mari de sediul societatii si unde nu exista unitati de service.

- lei pentru care nu se precizeaza motivul contestatiei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 9221/02.08.2010, in perioada verificata 01.01.2007 - 31.03.2010 organul de inspectie fiscala a stabilit diminuarea pierderii fiscale a SC ... SRL cu suma de lei asa cum rezulta din anexa nr. 4 a Raportului de inspectie fiscala, constand in cheltuieli nedeductibile prevazute de art. 21 (4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in

vigoare in perioada verificata, in baza referatului nr. 46537/24.11.2010 Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea Dispozitiei de masuri nr. 9221/02.08.2010 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP

In baza art. 209 (1) din OG nr.92/2003 republicata, modificata si completata de OUG nr.39/2010, organului investit cu solutionarea contestatiilor din cadrul DGFP ... ii revine competenta de a solutiona si contestatiile formulate impotriva dispozitiilor de masuri de diminuare a pierderii fiscale :

“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei”.

Fata de sumele inscrise in contestatie stabilite ca reprezentand cheltuielii nedeductibile de catre organul de inspectie fiscala, se retine ca petenta invoca aceste sume aleator, unele cheltuieli contestate separat fiind cuprinse in suma cheltuielilor nedeductibile dintr-un an fiscal. Din analiza cheltuielilor nedeductibile, acestea prezinta urmatoarea structura :

- lei pentru anul 2007
- lei pentru anul 2008
- lei pentru anul 2009
- lei pentru trimestrul I 2010.

Cu privire la suma de ... lei se retine ca societatea a inregistrat in contul 628 «Cheltuieli cu serviciile executate de terti» suma de lei aferenta facturii nr.3880138/03.12.2007 emisa de Biroul Notarial

Cheltuielile in suma de lei reprezinta taxa notariala pentru achizitionarea unui imobil in

Suma de ... lei a fost inregistrata in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terti" incalcand prevederile de la art.13 si art.16 CAP II - Organizarea si conducerea contabilitatii din Legea nr.82/1991 republicata si Sectiunea 7.1 pct.52, 53, 54 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform directivelor europene, diminuand astfel profitul fiscal pentru anul 2007.

Conform precizarilor de la Sectiunea 7.1 pct 52, 53, 54 din OMFP 1752/2005, la data intrarii in entitate, valoarea de intrare a mijloacelor fixe se inregistreaza in contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileste pentru

bunurile achizitionate cu titlu oneros din pretul de cumpărare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.

“52. - Elementele prezentate în situatiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achizitie sau al costului de productie. În situatia în care s-a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă, se aplică prevederile subsectiunii 7.2.5 din prezentele reglementări.

7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

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

a) la cost de achizitie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;{....}

54. - (1) Costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumpărare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.

Inregistrarea eronata a acestor costuri destinate achizitionarii terenurilor are ca efect cresterea pierderii fiscale“.

In balanta de verificare la data de 31.01.2007 societatea prezinta un sold initial al contului 231 « *Investitii in curs* » in suma de ... lei, iar aceasta valoare se regaseste in sold si la data de 31.03.2010.

Pana la finalizarea inspectiei fiscale societatea nu a prezentat situatii de lucrari si receptia partiala/finala a investitiei in curs efectuate pana la data de 01.01.2007, fapt pentru care organul de inspectie nu a identificat destinatia investitiei efectuate, respectiv daca a fost utilizata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Desi societatea afirma in contestatie ca organul de inspectie fiscala nu i-a acordat un termen pentru a se edifica in legatura cu investitia in curs in valoare de..... lei existenta in soldul contului la 01.01.2007, dar nici la data depunerii contestatiei aceasta nu anexeaza documente justificative constand in situatii de lucrari si receptia finala a investitiei in curs.

Avand in vedere acest aspect, organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibila TVA in suma de lei aferenta investitiei in curs si va reprezenta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2010.

Astfel, nu au fost respectate prevederile de la art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.134¹ alin.(4) din Legea 571/2003, cu modificarile ulterioare coraborat cu prevederile pct.48 din HG 44/2004, privind normele de aplicarea Codului Fiscal, Deciziei V din 30.10.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Referitor la suma de lei reprezentand cheltuieli nedeductibile pentru anul 2008, se retine ca :

- Suma de lei reprezinta cheltuieli cu amortizarea imobilului pus in functiune in anul 2010, dar pentru care contribuabilul inregistreaza lunar in anul 2008 in contul 681 "*Cheltuieli cu amortizarea*" suma de lei. La 31.12.2008 cheltuielile cu amortizare imobilului sunt in suma de lei.

Acestea reprezinta cheltuieli cu amortizarea imobilului din nr.55 ,care a fost pus in functiune in anul 2010, si ca atare nu a fost utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile pe perioada supusa controlului, respectiv pana la 31.03.2010.

Desi societatea sustine in cuprinsul contestatiei ca a prezentat toate documentele care demonstau ca unitatea functiona partial (avand in consecinta dreptul sa-si amortizeze imobilul), din contestatie nu rezulta la ce face referire cand foloseste aceasta expresie, daca in cauza este vorba despre acelasi imobil care desi nu a fost pus in functiune, a inregistrat cheltuieli cu amortizarea.

In aceeasi perioada, societatea a efectuat investitii in curs la imobil si nu a prezentat receptii partiale si/sau finale la investitie, fapt ce denota ca nu a fost pus in functiune pana la 31.03.2010.

Conform art.24 alin.(2) "*Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii :*

a) este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau în scopuri administrative".

Cladirea din ... este destinata inchirierii asa cum rezulta din contractul de inchiriere FN/27.03.2008 incepand cu luna iulie 2010.

Conform art. 4 pct 4.2 din contractul mentionat mai sus, chiria se datoreaza din momentul inceperii activitatii in spatiu (luna iulie 2010).

In concluzie, societatea a pus in functiune imobilul dupa data controlului, de unde rezulta ca amortizarea imobilului in perioada verificata in suma totala de lei nu este o cheltuiala deductibila, fiind incalcate prevederile art.19 (1), art.21 (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare precizeaza ca :

ART. 19

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

ART. 21

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

In baza art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003, actualizata
“Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza :

a) începand cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în functiune”

Conform pct.70² din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru perioada in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.”

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu bilete turistice externe achizitionate in baza facturii nr.4689/27.03.2008 emisa de SC ... SRL (scutita de TVA), precizam ca societatea nu a prezentat organului de inspectie un document justificativ (ordin de deplasare confirmat de partenerul extern) care sa ateste ca aceste cheltuieli sunt aferente activitatii desfasurate de societate.

Spetei ii sunt aplicabile prevederile de la art.19 (1), art.21 (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de servicii care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

- referitor la suma de ... lei se retine ca in luna martie 2008 societatea a inregistrat in contul 611 *“Cheltuieli cu reparatiile”* suma de lei, stabilita de organul de inspectie fiscala ca fiind cheltuiala nedeductibila, deoarece societatea nu prezinta situatii de lucrari din care sa rezulte justificarea consumului bunurilor achizitionate in luna martie 2008.

In contestatie societatea face referire la *“anumite reparatii”* fara a depune nici un document justificativ in sustinerea afirmatiilor sale si pe cale de consecinta aceste prestari de servicii sunt reglementate de art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare precizeza:

" (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte ”.

Act normativ incalcat : art.19 (1), art.21 (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Pentru suma de lei inscrisa in factura nr. 110/506/26.02.2008 emisa de SC SRL reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au la baza un document justificativ, se retine ca SC SRL nu aduce argumente de fapt si de drept si in consecinta suma va fi respinsa ca neargumentata.

Referitor la suma de lei stabilita ca si cheltuiala nedeductibila pentru anul 2009 se retine ca societatea a achizitionat combustibil in valoare de lei cu bonul fiscal nr.587/18.04.2009.

SC SRL nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte daca combustibilul a fost utilizat in scopul obtinerii de venituri impozabile (nu a intocmit foi de parcurs pentru a se determina mijlocul de transport pentru care a fost utilizat combustibilul).

Astfel, nu se poate atesta ca aceste achizitii sunt destinate activitatii economice a societatii, ca servesc operatiunilor sale taxabile.

Societatea nu a prezentat nici la data depunerii contestatiei documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli cu combustibilii au fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile, asa cum se prevede la art.19 (1), art.21 (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Societatea a dedus cheltuieli cu combustibilul de pe bonuri fiscale in valoare de lei (din care TVA in suma de lei) in perioada 01.05.2009 - 31.12.2009 desi combustibilul a fost utilizat pentru mijloace de transport (autoturism), fara a se face dovada ca autoturismul in cauza ar servi uneia din activitatile exceptate de lege.

Spetei ii sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003, coroborate cu art.145¹ alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare prevede ca :

"t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depasa 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptia situatiei în care vehiculele se înscriu în oricare dintre urma categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzari si de agenti de recrutare a fortei de munca ;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. *vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire în cadrul scolilor de soferi*”.

Justificarea societatii ca aceste cheltuieli cu combustibilii utilizati pentru autoturisme au deservit unor transporturi urgente efectuate de angajati, precum si deplasarii externe sau interne in vederea incheierii de contracte, nu prezinta relevanta deoarece nu se incadreaza in conditiile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003.

Cu privire la aceasta stare de fapt, organele fiscale au aplicat prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

De asemenea, s-a avut in vedere dispozitia art. 6 din OG nr. 92/2003 republicata potrivit careia : “ *Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza*” , prevederi in baza carora s-a stabilit ca suma de lei reprezinta cheltuieli nedeductibile.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca suma de lei la care face referire contestatoarea nu a fost luata in calcul ca si cheltuiala nedeductibila, deoarece este inregistrata in contul 231 “Investitii in curs”, ca element de cheltuiala constituind TVA nedeductibila in suma de lei.

Fata de argumentele contestatoarei si prevederile legale prezentate, se retine ca au fost stabilite cheltuieli nedeductibile dupa cum urmeaza :

- ... lei amortizare
 - lei cheltuieli cu combustibilul
 - ... lei cheltuieli cu reparatiile
 - lei cheltuieli nedeductibile aferente investitiei in curs
 - lei alte cheltuieli nedeductibile
- lei cheltuieli nedeductibile pentru care contestatoarea nu aduce argumente de fapt si de drept, dar din continutul raportului de inspectie fiscala rezulta cu claritate ca aceste cheltuieli incalca prevederile legale cu privire la regimul deductibilitatii.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cheltuielilor nedeductibile, respectiv la diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei, motiv pentru care urmeaza respingerea contestatiei ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul Legii nr.

571/2003 republicata, privind Codul fiscal, si a Titlului IX din OG nr. 92/2003, republicata, privind solutionarea contestatiilor, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva dispozitiei de masuri nr. 9221/02.08.2010, pentru suma totala de lei reprezentand diminuarea pierderii fiscale .

Prezenta decizie se comunica :

- SC SRL
- DGFP ... -SAF - AIF ...

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primirea prezentei