



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 45 / 2011
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. O S.R.L. Alba Iulia

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

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

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

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

-impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cu majorari de întârziere de ...lei;

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

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

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

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

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

Cu ocazia controlului efectuat pentru verificarea cuantumului T.V.A. solicitată la rambursare, s-a controlat și modul de stabilire a impozitului pe profit.S-a constatat de către organul fiscal că societatea a înregistrat în perioada 2008 - 2010 cheltuieli care nu sunt considerate deductibile:

I. Pentru anul 2008, suma cheltuielilor care nu sunt considerate deductibile este de ... lei constituită astfel:

-”chirii achitate pentru administrator în afara sediului social care este apartament” în sumă de lei. Menționează că raportul de inspecție fiscală specifică la pagina 3 că "societatea are sediul într-un apartament pe strada și o casă închiriată în Alba Iulia,....., pentru administrator cu o chirie de 1.600 euro/lună”. Referitor la această constatare specifică faptul că din documentele prezentate în timpul controlului reiese clar că respectiva chirie de 1.600 euro/lună a fost plătită în baza contractului de închiriere a unui spațiu comercial înregistrat la D.G.F.P. Alba la data de.... și a actului adițional la contractul de închiriere înregistrat la data de..., pentru spațiul destinat comercializării produselor situat în... Jud. Alba. De asemenea, din actul constitutiv actualizat al societății art. 1.6 și din Certificatul constatator eliberat la data de ..., reiese clar că, spațiul ce reprezintă obiectul contractului de închiriere sus menționat a fost destinat exclusiv funcționării unui punct de lucru. Menționează că în timpul controlului nu au fost solicitate informații referitoare la modalitatea de decontare a cheltuielilor cu chiria în baza acestui contract, mai mult - la discuția finală cu ocazia prezentării rezultatelor controlului fiscal, cu toate că documentul în original a fost prezentat organului fiscal, acesta nu a mai fost luat în considerare. Susține că chiar dacă pe documentele de plată se află adresa beneficiarului contractului, sumele plătite vizează obiectul contractului de închiriere respectiv spațiul comercial situat în jud. Alba. Ca urmare, solicită considerarea acestor cheltuieli ca deductibile fiscal.

-cheltuieli cu combustibilul - referitor la faptul că la control nu au fost luate în considerare cheltuielile cu combustibilul întrucât societatea nu are mijloace de transport - petenta susține că aceste sume au fost decontate în baza unui contract de comodat, obiectul acestuia fiind închirierea autoturismului Menționează că acest autoturism a fost utilizat în interesele societății, motiv pentru care solicită ca aceste cheltuieli să fie considerate deductibile fiscal.

-transport administrator România - Franța și retur în sumă de.... lei, transport taxi în sumă delei, alte cheltuieli în sumă de ... lei, colaboratori în sumă de ... lei, cheltuieli de protocol în sumă de ... lei. Petenta susține că deplasările administratorului au fost efectuate pentru următoarele obiective : aprobarea bilanțurilor anuale și semestriale, aprobarea și verificarea realității inventarelor, precum și întocmirea situațiilor financiare și verificarea modului în care se realizează activitatea societății. Astfel, apreciază că aceste cheltuieli au fost efectuate de administrator în interesul societății, pentru reprezentarea intereselor administrative, financiare și comerciale ale acesteia.

-”Verificări RAR Alba, efectuate înainte de a achiziționa scutere și ATV-uri “ în sumă de ... lei. Aceste cheltuieli nu au corespondent în evidențele societății întrucât verificările RAR Alba pe baza documentelor suport sunt în sumă de ... lei (conform facturilor emise de RAR). Nu-și explică de unde organul de control a ajuns la suma de ... lei menționată în anexa raportului de inspecție fiscală.

-Asigurări decontate pe baza de chitanță în sumă de ... lei. Nu înțelege de ce organul de control a ajuns la suma de ... lei menționată în anexa Raportului de inspecție fiscală.

II.Pentru anul 2009 suma cheltuielilor care nu sunt considerate deductibile este de lei, constituită astfel:

-”chirii achitate pentru administrator în afara sediului social care este apartament” în sumă de... lei, petenta prezintă aceleași argumente ca și pentru anul 2008 în care nu s-a acordat deducerea cheltuielilor cu chiria;

- combustibil - societatea neavând mijloc de transport - cheltuieli în sumă de ... lei și cheltuieli de întreținere și reparații în sumă de... lei.Petenta susține că aceste sume au fost decontate în baza unui contract de comodat pentru autoturismul..., care a fost utilizat în interesele societății, motiv pentru care are drept de deducere a cheltuielilor.

- transport administrator România - Franța și retur în sumă de ... lei, transport taxi în sumă de... lei, alte cheltuieli în sumă de... lei, cheltuieli de protocol în sumă de ... lei.Petenta susține că aceste cheltuieli au fost efectuate de către societate prin administratorul acesteia, în interesul societății pentru reprezentarea intereselor administrative, financiare și comerciale ale acesteia.

III.Pentru anul 2010 suma cheltuielilor care nu sunt considerate deductibile este de ... lei reprezentând:

- transport administrator România - Franța și retur în sumă de ... lei, contestate de petentă, apreciind că reprezintă cheltuieli efectuate în interesul societății;

IV. Pentru situația achizițiilor efectuate de societate în vederea stabilirii cuantumului taxei pe valoarea adăugată solicitată a fi rambursată, petenta solicită luarea în considerare și a documentelor care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată cuprinse în Anexa nr. 3, pe baza justificărilor prezentate la punctul I și II.Referitor la factura nr. ...reprezentând “casetă”, susține că într-adevăr cuantumul T.V.A. este greșit, respectiv ... lei, însă solicită luarea în considerare a sumei corecte - respectiv ...lei aferentă bazei de calcul de ... lei.

De asemenea, referitor la anul 2010 în raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că societatea a efectuat o livrare intracomunitară conform facturii nr. ...cu valoarea de ... euro, echivalentul în lei a ... lei.Menționează că această factură a fost întocmită eronat, utilizând o valoare mult redusă a cursului leu-euro.Subliniază faptul că valoarea corectă în lei a facturii este cea înregistrată în evidențele contabile și declarată.În urma verificărilor efectuate, această factură a fost înlocuită cu cea corectă.Valoarea corectă a facturii este de ...lei corespunzătoare și documentelor de evidență contabilă: note de intrare-recepție, decont T.V.A. și declarație 390.Această valoare corespunde unei valori de ...euro.Invocă prevederile art. 159 alin. 1 din Codul fiscal referitor la corectarea informațiilor înscrise în facturi, afirmând că a fost stornată factura eronată și emisă factura corectă care o înlocuiește pe cea inițială întocmită în mod eronat.

Pentru argumentele prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

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

Inspecția fiscală parțială a avut ca obiectiv soluționarea decontului de T.V.A. cu opțiune de rambursare, înregistrat la A.F.P. ...sub nr....pentru suma de... lei.

Perioada supusă verificării: 01.08.2008-31.12.2010 pentru impozitul pe profit și T.V.A.

Impozitul pe profit:

Anul 2008

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

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

Societatea a înregistrat în anul 2008 cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de... lei.

Societatea are sediul social într-un apartament pe strada și o casă închiriată în Alba Iulia str.pentru administrator, cu o chirie de 1.600 euro/lună.Organele de control nu au luat în considerare cheltuielile cu chiria administratorului.De asemenea, nu au fost luate în considerare cheltuielile cu combustibilul, întrucât societatea nu are mijloace auto, cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România - Franța si retur, și alte cheltuieli specificate în anexa nr. 1 la RIF.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.A fost diminuată pierderea fiscală cu suma de.... lei, rezultând o pierdere fiscală de lei.

Anul 2009

La finele anului 2009 societatea a obținut următoarele rezultate financiare: venituri totale de ... lei, cheltuieli totale de ... lei, pierdere de ... lei.În anul 2009 societatea a calculat si virat impozit minim pe profit în sumă de .. lei.

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

Societatea a înregistrat în anul 2009 cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de.. lei, prezentate în anexa nr. 2 la RIF.

Organele de control nu au luat în considerare cheltuielile cu chiria administratorului.De asemenea nu au fost luate în considerare cheltuielile cu combustibilul, întrucât societatea nu are mijloace auto, cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România - Franța si retur, și alte cheltuieli specificate în anexa nr. 2 la RIF.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.A fost diminuată pierderea fiscală cu suma de lei, rezultând o pierdere fiscală de ... lei.

Anul 2010

La finele anului 2010 societatea a obținut următoarele rezultate financiare: venituri totale de... lei, cheltuieli totale de ... lei, profit de lei.În cursul anului situația a fost:

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

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

Cu ocazia controlului s-au stabilit următoarele deficiențe:

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

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

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

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

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

Societatea a înregistrat unele cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de lei, cum ar fi, cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur, cheltuieli cu deplasările, combustibilul și cheltuieli cu impozitul pe profit.

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

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

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

Societatea a înregistrat unele cheltuieli care nu au fost considerate deductibile întrucât acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în sumă totală de lei pe cumulat, cum ar fi cheltuieli cu transportul administratorului pe ruta România-Franța și retur, cheltuieli cu deplasările, combustibilul și cheltuieli cu impozitul pe profit.

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

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de ... lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, sume care au fost cuprinse în Decizia de impunere nr.

Taxa pe valoarea adăugată:

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

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

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

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

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

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

În urma controlului s-a constatat că T.V.A. de rambursat de ... lei, provine în principal din: achiziții de la intern de mărfuri (scutere, ATV-ai, etc) pe care le-a livrat intracomunitar, în Franța.

Din T.V.A. solicitată la rambursare în sumă de ... lei s-a stabilit că nu se justifică la rambursare T.V.A. în sumă de... lei, sumă ce a fost stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...

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

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de- lei:

*În fapt, în perioada 2008-2009 societatea a înregistrat chirii achitate proprietarilor pentru un spațiu închiriat de aceasta.

Prin raportul de inspecție fiscală organele fiscale stabilesc că petenta nu are drept de deducere a cheltuielilor cu chiria pentru o casă închiriată pe Str., pentru administrator, cu o chirie în sumă de 1.600 euro/lună.

În susținerea contestației depuse petenta prezintă un contract de închiriere, încheiat cu persoanele fizice BE și BA, domiciliat în Alba Iulia, str. ..pentru spațiul situat în Alba Iulia,, parter, obiectul închirierii fiind în fapt un spațiu comercial în care societatea susține că avea deschis punct de lucru.

Acest contract de închiriere a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă sub nr. ...și are o valabilitate pe o perioadă determinată de timp, respectiv octombrie 2008 - septembrie 2009.

Prin contract se precizează la art. 6 că ”Prețul închirierii, respectiv chiria este de ... eur/lună, pentru perioada octombrie 2008-ianuarie 2009 și de ... eur/lună pentru perioada februarie 2009-septembrie 2009, cu un total de”.

Referitor la suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu chiria -cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile efectuate de societate cu chiria pentru un imobil, în baza contractului de închiriere din..., în condițiile în care societatea avea declarat acest sediu ca punct de lucru la Oficiul Registrului Comerțului, iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă măsura dispusă de organele de control de diminuare a pierderii fiscale cu aceste cheltuieli este legală.

În acest sens, se reține că locațiunea a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Alba în data de..., așa cum rezultă din certificatul constatator, în care este trecut ca punct de lucru sediul secundar din Municipiul Alba Iulia, ..., jud. Alba - spațiu comercial.

Ca urmare, această locațiune fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului devine opozabilă terților, conform prevederilor art. 5 alin. (1) Legea nr. 26/1990, republicată, privind Registrul Comerțului, la care se precizează că :

“ART. 5(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.

(2) Persoana care are obligația de a cere o înregistrare nu poate opune terților actele ori faptele neînregistrate, în afară de cazul în care face dovada că ele erau cunoscute de aceștia.”

În contractul de închiriere la art. 5 se prevede că *“Bunul închiriat este dat în folosința locatarului spre a-i servi drept spațiu vânzare”* iar la art. 16 se precizează obligația locatarului că *”va folosi bunul închiriat numai potrivit destinației prevăzute în contract.”*

La contestația depusă societatea a anexat și certificatul constatator al S.C. O S.R.L. în care apare precizat punctul de lucru al societății în...

Totodată, petenta a prezentat Actul constitutiv al societății, în care la art. 1.6 se prevede că *“Sediul secundar (punct de lucru) este în Municipiul Alba Iulia,....”*.

Așadar, organele fiscale constatând că plata chiriei s-a făcut către persoanele fizice în calitate de locatori au stabilit că a fost închiriat imobilul din Alba Iulia, Str.... pentru a fi utilizat de administratorul petentei.

Întrucât odată cu depunerea contestației societatea anexează copii ale unor documente care nu au fost văzute de organele fiscale în timpul verificării efectuate, se impune analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală, analiză în urma căreia activitatea agentului economic să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului consolidat să fie corect stabilite.

În situația dată, la soluționarea contestației organul competent a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la soluționarea contestației se arată că:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

De asemenea, la pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se stipulează:

“Norme metodologice:

182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate, se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei, documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală cu ocazia verificării efectuate.

În drept, în Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

“ART. 21 Cheltuieli

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

Având în vedere prevederile legale citate și în condițiile în care, la emiterea actului de control atacat, organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea să se pronunțe asupra documentelor justificative depuse în etapa de soluționare a contestației, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., se va desființa, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform actelor normative în vigoare și ținând cont de aspectele precizate în cuprinsul prezentei decizii.

*În perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilul și cu întreținerea și reparațiile unui mijloc de transport, însă organul fiscal a stabilit că societatea nu are mijloace auto. Cheltuielile pentru care nu au acordat drept de deducere au fost :

- anul 2008 : combustibil în sumă de .. lei, întreținere și reparații de ... lei;
- anul 2009 : combustibil în sumă de... lei, întreținere și reparații de .. lei;

Prin contestație petenta susține că are încheiat un contract de comodat conform căruia s-a pus la dispoziția societății autoturismul cu numărul de înmatriculare.... Totodată, menționează că acest autoturism a fost utilizat în interesele societății. În susținerea contestației petenta a anexat contractul de comodat nr. ..., prin care o persoană fizică cedează cu titlu gratuit dreptul de folosință a autoturismului... cu număr de înmatriculare ..., pentru perioada 01.09.2008 - 01.09.2010 .

În drept, la art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 21 Cheltuieli

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”

Se constată că petenta nu a prezentat la contestația depusă și documentele prin care justifică utilizarea autoturismului în interesul afacerii, respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs sau alte documente justificative din care să rezulte numărul de km. parcursi de autovehicul în interesul afacerii, și dacă deplasarea servește în scopul desfășurării activității .

Urmează a se analiza documentele privind justificarea cheltuielilor ca fiind în interesul afacerii, respectiv dacă acestea au completate toate rubricile și dacă îndeplinesc calitatea de documente justificative.

Prin O.U.G. nr. 34 / 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, art. 32 prevede:

“ART. 32 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:(...)

3.La articolul 21 alineatul (4), după litera ș) se introduce o nouă literă, litera t), cu următorul cuprins:

"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 maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința

contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

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

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi." "

Așadar, cheltuielile cu combustibilul pentru perioada respectivă sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute mai sus.

*Referitor la cheltuielile reprezentând asigurări decontate pe bază de chitanță în sumă de ... lei - susține că acestea nu au corespondent în evidențele societății întrucât cheltuielile cu asigurările înregistrate în contabilitate pe baza documentelor suport sunt în sumă de ... lei, conform unor chitanțe pe care le enumeră, și consideră că în mod eronat nu s-a acordat deductibilitatea sumei de.... lei.

În acest sens, trebuie avute în vedere prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

n)cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale; ”

De aici rezultă cu claritate nedeductibilitatea cheltuielilor cu asigurarea pentru autoturismul luat în comodat. Autoturismul luat în comodat este proprietatea persoanei fizice, deci nu îndeplinește condiția de activ corporal din patrimoniul firmei, chitanțele fiind eliberate pe numele persoanei fizice. Așadar, cheltuielile cu primele de asigurare nu sunt deductibile.

*Totodată, societatea nu este de acord cu neacordarea deductibilității cheltuielilor în sumă de... lei, în anul 2008 reprezentând verificări efectuate înainte de a se achiziționa scutere si A.T.V.-uri, și susține că verificările RAR Alba înregistrate în contabilitate pe baza documentelor suport ar fi... lei - conform unor facturi emise de RAR pe care le enumeră în contestația depusă.

Având în vedere prevederile Codului fiscal, organul fiscal în mod legal a constatat că nu se poate da drept de deducere pentru cheltuieli care nu privesc bunurile societății, respectiv cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

*Referitor la cheltuielile de transport pentru administrator pe ruta România - Franța și retur, respectiv transport taxi, precizăm următoarele:

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

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

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

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART. 21 Cheltuieli

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Față de cele prezentate mai sus rezultă că sumele înregistrate de contestatoare sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât cheltuielile respective nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, ci au fost realizate în scopul personal al beneficiarului acestor servicii. Articolul anterior citat se referă la cheltuielile cu transportul și cazarea administratorilor sau salariaților societății, efectuate ca urmare a deplasărilor acestora în țară sau în străinătate în interesul afacerii, deci în scopul realizării de venituri impozabile, nu pentru deplasări în interes personal.

Susținerea din contestație că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății respectiv că administratorul s-a deplasat pentru reprezentarea intereselor societății nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că există mandatar pentru reprezentarea firmei.

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

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

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

“ART. 19 Reguli generale (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

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

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

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

“36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

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

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

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

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

De altfel, petenta prin contestație și recunoaște faptul că doar ulterior controlului fiscal “în urma verificărilor efectuate la O S.R.L. factura a fost înlocuită cu cea corectă”. În mod legal, dacă petenta susține că a fost întocmită eronat factura inițială de livrare, factura trebuia corectată când a constat

eroarea și nu după ce cu ocazia controlului s-a constatat ca deficiență neînregistrarea diferenței de venit în sumă de... lei .

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

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar T.V.A. în suma de... lei, motivând că în perioada septembrie 2008 - martie 2009 societatea a dedus T.V.A. la achiziția de combustibil fără să justifice consumul de combustibil în interesul societății, pentru o factură de cazare, pentru anvelope, filtru, plăcuță frână, fără a justifica utilizarea acestor bunuri pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că achizițiile de combustibil, și piese de schimb s-au făcut în scopul realizării de venituri impozabile. În susținerea contestației societatea depune în copie un contract de comodat cu nr.....

În drept, art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora. "

Art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează;

"ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

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

La art. 146 din Codul fiscal se precizează:

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

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

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

Totodată, pct. 46 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, precizează:

"Norme metodologice:

46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal,...

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

(3) Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleași documente prevăzute la alin. (1) pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale."

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că din actele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu certitudine baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, D.G.F.P. Alba nu se poate pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată la care petenta ar avea drept de deducere, astfel că se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

"216 (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

Referitor la probele noi aduse de contestatori **sunt aplicabile prevederile art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:**

"ART. 213 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora. "

"ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92 / 2003 aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, prevede:

"102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Pe cale de consecință, având în vedere actele aduse de petentă în susținerea cauzei, se impune desființarea Deciziei de impunere nr. 210/29.03.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 122/29.03.2011. La reverificare se vor analiza celelalte argumente ale contestatoarei.

Urmează a se aplica prevederile din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizează:

"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pe cale de consecință, având în vedere actele aduse de petentă în susținerea cauzei, se impune desființarea deciziei de impunere nr. 210 / 29.03.2011 în ceea ce privește impozitul pe profit și T.V.A. stabilite suplimentar. La reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze conform actelor normative în vigoare și ținând cont de aspectele precizate în cuprinsul prezentei decizii.

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

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. ...emisă de Activitatea de inspecție fiscală Alba, pentru S.C. O S.R.L., pentru T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ... lei și pentru impozitul de profit de ... lei stabilit suplimentar ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor, cu majorările aferente în sumă de ... lei. Urmează a se reface controlul de către altă echipă de control decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat, strict pentru aceeași perioadă și

aceleași impozite, conform prevederilor legale, și a celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,