

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

DECIZIA Nr. 52_____
din_____2007

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 03.10.2007

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. .../ 02.10.2007 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.07.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... prin Decizia de impunere nr. .../ 20.07.2007 emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007, privind virarea la bugetul de stat a sumei totale de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.07.2007 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007, intocmite de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, SC "X" SRL aduce urmatoarele argumente:

In ceea ce priveste impozitul pe profit

- considera cheltuielile cu cazarea administratorului societatii in suma de ... lei aferente deplasarilor in interesul serviciului pe perioada iunie - decembrie 2004 ca deductibile la calculul profitului impozabil, in limita cotei de 75% din plafonul de cazare, aceasta facandu-se la persoane fizice care nu au eliberat facturi ca documente justificative, potrivit prevederilor art. 9 alin.(3) din Hotararea Guvernului nr. 518/ 1995 si ale art. 21 alin.(2) lit. e) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal;

- arata ca suma de ... lei inregistrata in baza facturilor nr. ..., nr. ... si nr. ... din data de 22.09.2005 emise de catre SC "P" SRL nu se incadreaza la lucrari de investitii, ci reprezinta lucrari de reparatii si intretinere pentru care exista si au fost prezentate devizele de lucrari care au fost efectuate dupa data punerii in functiune a punctului de lucru din ..., determinate de necesitatea functionarii utilajelor grele si invoca prevederile cap. III pct.2 ultimul alineat din Hotararea Guvernului nr. 2.139/ 2004;

- sustine ca sumele considerate de organele de control ca fiind valoarea lucrarilor de investitii la punctele de lucru situate in localitatile ..., ..., ..., ... si ..., cuprind in mod eronat o serie de elemente care nu sunt aferente investitiilor, fiind generate de insasi existenta dreptului de proprietate asupra bunurilor situate la aceste puncte de lucru, si reprezinta:

a) - cheltuieli cu chirii utilaje si achizitionarea de prestari servicii cu diverse utilaje pentru reconstituirea cailor de acces, degajarea terenului, intretinerea solului in valoare de ... lei;

b) - politele de asigurare pentru autoturismele proprietatea societatii puse la dispozitia personalului angajat in vederea asigurarii transportului pana la punctele de lucru in valoare de ... lei;

c) - comisiunile bancare aferente creditelor contractate in vederea extinderii capacitatilor de productie in ..., ... si ... in valoare de ... lei;

d) - cheltuielile de protocol repartizate de catre sediul societatii celor trei puncte de lucru care nu au personalitate juridica proprie in suma de ... lei;

e) - contravaloarea transportului utilajelor de la sediul SC "X" SRL pana la cele trei puncte de lucru, cheltuieli care nu intra in pretul utilajelor, intrucat miscarea s-a facut in cadrul aceluiasi patrimoniu, in suma de ... lei;

f) - cheltuielile cu delegatiile personalului angajat de la sediul din ... al societatii la punctele de lucru, delegatii facute pentru verificarea stadiului de executie a lucrarilor, probleme de management a punctelor de lucru, supravegherea transportului utilajelor, instruirea personalului angajat la punctele de lucru privind specificul activitatii, in suma de ... lei;

g) - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aflate la punctele de lucru ale societatii din ..., ... si ... pentru anul 2006, pana la pornirea productiei de beton, intrucat fac parte din patrimoniul persoanei juridice si concureaza la realizarea veniturilor, in suma de ... lei;

h) - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aflate la punctele de lucru ale societatii din ..., ... si ... in anul 2005 in suma de ... lei;

- precizeaza ca decizia societatii de a dezmembra cele 2 utilaje Cedomal este intemeiata, deoarece prin Raportul de evaluare a starii tehnice nr. .../ 20.12.2005 comisia tehnica a constatat ca punerea lor in functiune ar fi implicat costuri cu modernizari si reparatii mai mari decat valoarea lor initiala si pentru ca cele doua utilaje erau amortizate in totalitate la data la care au fost achizitionate, iar suma de ... lei care nu a putut fi recuperata prin piese de schimb si materiale este deductibila potrivit prevederilor art. 24 alin.(15) din Codul fiscal si pct. 71⁶ din Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004;

- sustine ca din continutul contractului de mecenat incheiat intre SC "X" SRL si numita A rezulta ca suntem in prezenta unei activitati filantropice, fara obligatie de contrapartida directa sau indirecta, in domeniul stiintific-cercetare fundamentala si aplicata, interpretarea data de organul de control ca in speta ar fi vorba de o bursa de studii fiind total eronata, intrucat beneficiara a primit doar suma necesara achitarii studiilor, virata direct in contul universitatii;

- mentioneaza ca a refacut calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit la trim. III 2006 si cumulat pe 9 luni de zile, moment in care a cuprins ca nedeductibile fiscal atat suma de ... lei din trim. II 2006 cat si suma de ... lei din trim.III 2006, iar suma de ... lei s-a inregistrat in evidenta contabila a societatii din greseala pe contul 6588-Alte cheltuieli de exploatare, contul corect in care ar fi trebuit sa inregistreze aceasta suma fiind contul

614-Cheltuieli cu studii si cercetari avand in vedere ca in decembrie 2006 cand s-a achitat suma A era deja angajata cu contract de munca al societatii.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata - societatea considera ca nu avea obligativitatea colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, intrucat dezmembrarea unui bun, casarea sau declasarea nu sunt operatiuni din sfera livrarilor de bunuri, iar pentru deseurile recuperate in urma dezmembrarii si care au fost valorificate de catre societate s-a colectat taxa pe valoarea adaugata in mod corect.

In consecinta, solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007 si a Deciziei de impunere nr. .../ 20.07.2007 si depune documentele pe care le considera necesare in sustinerea motivelor invocate in contestatie si tabelul cuprinzand calculul debitelor contestate si accesoriilor aferente.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 20.07.2007 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007, comunicate societatii la data de 30.07.2007, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... au constatat urmatoarele:

1. In legatura cu impozitul pe profit

In urma verificarilor efectuate pe perioada decembrie 2004 - decembrie 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a luat in considerare cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal si a inregistrat direct pe cheltuieli sume reprezentand imobilizari corporale in curs, si anume:

- cheltuieli cu cazarea administratorului societatii pentru deplasarile efectuate in perioada iunie - decembrie 2004 in strainatate, pentru care nu a prezentat documente justificative (nota de plata, referat de justificare a necesitatii si realitatii cheltuielilor, etc.) in suma de ... lei;

- contravaloarea lucrarilor de reparatii si intretinere in suma de ... lei efectuate in baza contractului nr. .../ 19.07.2004 incheiat cu SC "P" SRL avand ca obiect realizarea lucrarilor de constructii la obiectivul Statie ecologica de betoane din ..., B-dul ... nr. ... si inregistrate in baza facturilor fiscale nr. .../ 22.09.2005, nr. .../ 22.09.2005 si nr. .../ 22.09.2005 emise de executant, care de fapt reprezinta potrivit devizelor de lucrari, investitii in scopul imbunatatirii parametrilor obiectivului in cauza si trebuiau inregistrate ca imobilizari corporale in curs, constructia finala receptionata fiind alcatuita din: corp

administrativ de ... mp la sol, depozit de agregate pe suprafata de ... mp la sol, etc., fata de depozitul achizitionat initial cu o suprafata totala de ... mp;

- cheltuieli in suma de ... lei privind lucrari de investitii la punctele de lucru situate in localitatile ..., ..., ... si ... (... si ...), care potrivit prevederilor legale trebuiau inregistrate la imobilizari corporale in curs pana la data la care au inceput sa fie utilizate in scopul pentru care au fost achizitionate sau construite;

- cheltuieli privind active corporale degradate constand in valoarea ramasa nerecuperata in suma de ... lei rezultata din dezmembrarea in decembrie 2005 a doua statii de betoane Cedomal achizitionate de la SC "V" SRL ... in luna mai 2004 si inregistrate in evidenta contabila in conturile de "Investitii in curs", care nu au functionat deloc la societate si deci, nu au fost casate ca mijloace fixe si din care au fost recuperate piese de schimb, subansamble, materiale si fier vechi in suma de ... lei;

- cheltuieli in suma de ... lei platite in baza Actului de mecenat din data de 05.06.2006 si a actului aditional la acest contract incheiat intre SC "X" SRL si d-ra A, ruda de gradul I (fiica) a administratorului societatii, avand ca obiect studii postuniversitare de masterat efectuate in strainatate in domeniul finantelor.

Tinand seama de cheltuielile nedeductibile fiscal si de sumele eronat inregistrate de societate pe cheltuieli in loc de investitii in curs, mentionate anterior, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit trimestrial si la sfarsitul anilor 2004, 2005 si 2006 si au stabilit ca societatea are de plata suplimentar diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata - organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta cheltuielilor nedeductibile privind activele corporale degradate in suma de ... lei reprezentand valoarea ramasa nerecuperata in urma dezmembrarii celor doua statii de betoane Cedomal, pentru care societatea nu a colectat in decembrie 2005 taxa pe valoarea adaugata.

3. Cu privire la obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei - pentru neplata la termen a diferentelor de impozit pe profit corespunzator cheltuielilor contestate de societate organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de

intarziere in suma de ... lei, iar aferent taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in ..., str. ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 1999 si are codul de identificare fiscala RO

1. Impozitul pe profit

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca SC "X" SRL datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit in suma de ... lei stabilit de organele de inspectie fiscala ca urmare a majorarii bazei impozabile cu cheltuielile nedeductibile fiscal si cu sumele inregistrate eronat de societate direct pe cheltuieli, in conditiile in care acestea sunt investitii in curs pana la punerea in functiune a statiilor de betoane.

1.1. Cheltuieli in suma de ... lei privind cazarea administratorului pentru deplasari in strainatate

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in luna decembrie 2005 SC "X" SRL a inregistrat in evidenta contabila si a dedus la calculul impozitului pe profit cheltuieli cu cazarea administratorului societatii pentru deplasările efectuate in strainatate in suma de ... lei, pentru care documentele justificative prezentate au fost decontul de cheltuieli si copie dupa pasaport, fara sa faca dovada unde s-au facut deplasările, daca s-au inchiriat locuinte, daca deplasările s-au facut in interes de serviciu sau daca s-au concretizat aceste deplasari.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"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.

[...]

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

f) **cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii**, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"

coroborate cu cele ale art. 9 alin.(3) si art. 12 alin.(2) din Hotararea Guvernului nr. 518/ 1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, care mentioneaza:

"Art. 9 - (3) In situatia in care cazarea nu poate fi asigurata la unitati hoteliere sau altele asemenea, **personalul poate sa inchirieze si locuinte**, inasa cu plata unei sume in limita a 75% din plafonul de cazare.

[...]

Art. 12 - (2) **Justificarea sumelor cheltuite in valuta, cu exceptia celor reprezentand drepturile de diurna, se face pe baza de documente** si se aproba de catre conducatorii unitatilor trimitatoare; [...]"

Asadar, cheltuielile privind cazarea administratorului societatii in deplasarile efectuate in strainatate sunt deductibile din punct de vedere fiscal daca sunt justificate pe baza de documente si efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, contestatoarea avand obligatia de a prezenta documente in acest sens, si anume: ordine de deplasare completate si stampilate la rubricile privind locul deplasarii, note de plata sau referate de justificarea necesitatii si realitatii acestora, aprobate, etc., lucru nerealizat de catre aceasta.

In ceea ce priveste sustinerea din contestatie ca in deplasarile in strainatate in interes de serviciu ale administratorului societatii acesta s-a cazat la persoane fizice, motiv pentru care cheltuielile au fost considerate deductibile in limita cotei de 75% din plafonul de cazare, precizam ca nu se justifica si nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a acestui capat de cerere, intrucat petenta nu probeaza in niciun fel interesul de serviciu al deplasarilor si plata sumelor in cauza de catre administrator, mai mult acesta nu face parte din personalul societatii, neavand calitatea de salariat.

Prin urmare, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca cheltuielile cu cazarea acordate administratorului societatii in suma de ... lei nu sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

1.2. Cheltuieli in suma de ... lei privind lucrari efectuate la statia de betoane din ...

In fapt, in luna septembrie 2005 societatea a inregistrat pe cheltuieli in contul 611 pentru obiectivul "Statie de betoane ecologica" situat in ..., B-dul ... nr. ..., suma de ... lei reprezentand "contravaloare lucrari de reparatii si intretinere" conform contractului de prestari servicii nr. .../ 19.07.2004 incheiat cu SC "P" SRL si a facturilor fiscale nr. ..., nr. ... si nr. ... din data de 22.09.2005, pe care le-a considerat cheltuieli cu reparatii deductibile fiscal.

Din devizele de lucrari aferente facturilor emise de SC "P" SRL care cuprind lucrarile executate, fara sa fie precizata perioada, reiese ca acestea au constat in: tencuieli, pardoseli, montat tavane suspendate, burlane, usi, schele, etc. efectuate la cladirea administrativa; sapturi manuale, turnare beton, cofraje si hidroizolatii pentru camera de pompe + put apa; sapturi mecanice, compactare, transport la rezervorul de apa, diferite lucrari de sapturi, turnare beton, cofraje, montare armaturi si suprastructura la bazinele decantoare, platforme si rigole.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 24 alin.(1) si alin.(3) lit.d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

[...]

d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;",

coroborate cu dispozitiile cap. III pct. 2 din Hotararea Guvernului nr. 2.139/ 2004 privind aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, care prevad ca:

"Investitiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare [...]."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, lucrarile efectuate pentru imbunatatirea parametrilor mijloacelor fixe amortizabile majoreaza valoarea acestora si se recupereaza la randul lor prin amortizare, in speta de fata lucrarile in suma de ... lei efectuate de SC "P" SRL pentru obiectivul Statie ecologica de

betoane situata in ..., pe B-dul ... nr. ..., descrise in devizele de lucrari, au fost realizate pentru imbunatatirea parametrilor constructiei in cauza si nu pot fi considerate lucrari de reparatii.

Mai mult, analizand documentele existente in copii la dosarul cauzei (contractul de vanzare-cumparare, procese verbale de receptie provizorie la data de 28.07.2005 si dovada de luare in folosinta nr. .../ 17.08.2005) rezulta ca initial in luna mai 2004 SC "X" SRL a achizitionat la locatia respectiva un teren, depozit de tuburi (... mp), platforma betonata (... mp) si imprejmuire gard, in timp ce constructia finala receptionata si luata in folosinta potrivit dovezii eliberata de primarie se compune din: corp administrativ - subsol si parter (... mp), depozit agregate (... mp la sol), cantar (... mp), bazin decantor (... mp) camera pompe (... mp), etc..

Cu privire la afirmatia facuta de contestatoare ca reparatiile in suma de ... lei sunt determinate de functionarea utilajelor grele si s-au dovedit necesare in timpul probelor tehnologice si la punerea lor in functiune, precizam ca nu este relevanta deoarece lucrarile au fost efectuate in baza aceluiasi contract de prestari de servicii nr. .../ 19.07.2004 incheiat cu SC "P" SRL, inscris de executant pe facturile emise, la fel cu celelate lucrari acceptate de societate ca fiind imobilizari corporale in curs si incluse in valoarea totala a contractului in suma de ... lei, in timp ce reparatiile sunt lucrari care se realizeaza pentru restabilirea starii initiale a mijloacelor fixe, conform dispozitiilor cap. III pct. 2 ultimul alineat din Hotararea Guvernului nr. 2.139/2004, unde se precizeaza:

"Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea starii initiale sunt considerate cheltuieli de reparatii."

In consecinta, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a inregistrat eronat pe cheltuieli in perioada iunie - septembrie 2005 suma de ... lei fara a tine seama ca acestea sunt imobilizari corporale in curs.

1.3. Cheltuieli in suma de ... lei privind prestari de servicii, amortizarea mijloacelor fixe si alte cheltuieli inregistrate la punctele de lucru pana la punerea acestora in functiune

Din analiza constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 20.07.2007 la cap. III.A.b) pct. 4, reiese ca organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil pe anii 2005 si 2006 cu sumele inregistrate de SC "X" SRL direct pe cheltuieli in perioada ianuarie 2005 - decembrie 2006 in suma de ... lei, constand in: chirii utilaje - ... lei, cheltuieli asigurari - ... lei,

comisioane bancare - ... lei, cheltuieli de protocol - ... lei, transport utilaje - ... lei, cheltuieli din deconturi de deplasari personal - ... lei, prestari servicii utilaje - ... lei si amortizarea mijloacelor fixe achizitionate pana la data punerii acestora in functiune - ... lei pe anul 2006 si ... lei pe anul 2005, aferente lucrarilor de investitii realizate la punctele de lucru situate in localitatile ..., ..., ..., ... si

Organele de control au avut in vedere daca statiile de betoane situate la fiecare punct de lucru au fost sau nu puse in functiune, astfel conform proceselor verbale de receptie provizorie si proceselor verbale de punere in functiune prezentate de societate, statia de betoane de la punctul de lucru ... a fost receptionata in iulie 2005 si pusa in functiune in august 2005, cea de la punctul de lucru ... a fost receptionata in septembrie 2005 si pusa in functiune in martie 2006, iar cele de la ..., ... si ... nu si-au inceput activitatea pana la sfarsitul anului 2006 si nici pana in martie 2007 la finele perioadei verificate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 24 alin.(1) si alin.(3) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

“(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]

d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

In speta sunt incidente si dispozitiile pct. 54 alin.(1) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu Directivele Europene, unde se mentioneaza:

“Costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achizitiei bunurilor respective.”,

coroborate cu cele ale cap. III pct. 5 din Hotararea Guvernului nr. 2.139/2004 privind aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, unde se arata ca:

“Pentru perioada in care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizarii aferente acestora se va face prin **recalcularea cotei de amortizare pe durata normala de utilizare ramasa**, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora sau se diminueaza capitalurile proprii la data scoaterii din functiune.”

Conform prevederilor legale de mai sus, cheltuielile aferente achizitionarii, construirii, instalarii, cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli efectuate la mijloacele fixe existente se cuprind in costul bunurilor prin majorarea valorii acestora si se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii aferente incepand cu luna urmatoare punerii lor in functiune.

In consecinta, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca suma de ... lei contestata, reprezentand cheltuieli efectuate la obiectivele de investitii de la punctele de lucru ... si ... pana la punerea acestora in functiune si ..., ... si ... care nu si-au inceput activitatea in 2005 si 2006, a fost eronat inregistrata de contestatoare pe cheltuieli si nu ca investitii in curs.

Referitor la argumentele invocate in contestatie ca unele elemente de cheltuieli nu sunt aferente investitiilor, ci decurg efectiv din dreptul de proprietate asupra bunurilor situate la punctele de lucru, precum si documentele depuse cu adresa nr. .../ 12.09.2007 inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 12.09.2007, mentionam ca acestea nu se justifica si nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, din urmatoarele motive:

- pentru suma de ... lei inregistrata pe cheltuieli in anul 2006 contestatoarea nu a prezentat contracte de prestari servicii incheiate pentru reconstituirea cailor de acces, degajarea terenului si intretinerea solului si nici documente din care sa rezulte ca prestarile de servicii (... lei) si inchirierile de utilaje (... lei) au fost efectuate in acest sens, ci din facturile depuse insumand numai ... lei rezulta ca acestea reprezinta inchiriere platforma de lucru, transport platforma, inchiriere macara, transport intern si alte servicii care se includ in valoarea imobilizarilor in curs;

- cheltuielile in suma de ... lei cu politele de asigurare ale autoturismelor puse la dispozitia personalului angajat pentru punctele de lucru, in suma de ... lei reprezentand comisioane bancare aferente creditelor contractate, cheltuielile de protocol in suma de ... lei repatizate de la sediu, contravaloarea transportului utilajelor in suma de ... lei si cheltuielile cu delegatiile personalului angajat detasat la punctele de lucru in suma de ... lei,

sunt toate aferente obiectivelor de la ..., ... si ... care nu au fost puse in functiune, prin urmare ele constituie imobilizari corporale in curs si le majoreaza valoarea, urmand sa se recupereze pe calea amortizarii dupa darea lor in functiune, in conditiile in care in anul 2006 societatea nu a inregistrat venituri din productia de imobilizari corporale efectuate in regie proprie;

- amortizarea in suma de ... lei aferenta mijloacelor fixe de la punctele de lucru ..., ... si ... pe anul 2006 si in suma de ... lei pe anul 2005 pentru cele de la ... si ... pana la pornirea productiei de beton si pentru punctul de lucru ..., sunt nedeductibile fiscal intrucat societatea a calculat si inregistrat cheltuieli de amortizare inca de la data achizitiei mijloacelor fixe, iar pentru cele de tip "statie de betoane Liebherr" a inregistrat chiar amortizare accelerata, si nu de la punerea in functiune a acestora, conform prevederilor art. 24 alin.(11) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

"(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:

a) incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune."

De altfel, potrivit anexelor nr. 1, 1a, 1b si 2a-c la raportul de inspectie fiscala contestat care cuprind modul de calcul a cheltuielilor, profitului impozabil si a impozitului pe profit trimestrial si la sfarsitul anilor 2005 si 2006 rezulta ca organele de control au reconsiderat aceste cheltuieli prin majorarea valorii de intrare a bunurilor si au recalculat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe la care societatea avea dreptul dupa pornirea productiei de betoane la punctele de lucru ... si ..., tinand seama si de faptul ca in anul 2005 pentru investitiile in regie proprie societatea a inregistrat in contul 722 venituri din productia de imobilizari corporale, analitic pe fiecare punct de lucru.

Mai mult, dupa acelasi principiu organele de control au considerat ca eronat inregistrate pe cheltuieli si alte sume reprezentand materiale nestocate, consumabile, obiecte de inventar, prestari de servicii, etc., pana la suma totala de ... lei pe care societatea nu le contesta.

1.4. Cheltuielile in suma de ... lei privind valoarea nerecuperata a statiilor de betoane Cedomal

SC "X" SRL a dedus la calculul impozitului pe profit aferent anului 2005 cheltuielile in suma de ... lei reprezentand diferenta dintre valoarea de inventar in suma de ... lei si valoarea rezultata din recuperarea de piese de schimb, subansamble, materiale si fier vechi in suma de ... lei aferenta a doua

statii de betoane Cedomal inregistrate in contul 231 "Investitii in curs" analitice ... si ..., propuse spre dezmembrare si scoase din evidenta in decembrie 2005 in baza Raportului de evaluare a starii tehnice nr. .../ .../ 20.12.2005 intocmit de comisia de evaluare a societatii, care a constatat starea avansata de uzura si costurile mari necesare reparatiilor si modernizarilor pentru indeplinirea standardelor de calitate actuale.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

c) **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale** constatate lipsa din gestiune ori **degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare**, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI;"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, cheltuielile privind activele corporale degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, categorie in care organele de control au incadrat cele doua statii de betoane Cedomal achizitionate de SC "X" SRL de la SC "V" SRL ... in luna iunie 2004 si "casate" in luna decembrie 2005 fara sa fi fost puse in functiune la cumparatoare.

Ca atare, avand in vedere ca in cazul de fata nu este vorba de scoaterea din functiune a statiilor de betoane si implicit, nici de cheltuieli privind casarea lor, ci de faptul ca o comisie tehnica a constatat starea avansata de uzura si a propus dezmembrarea acestora, rezulta ca organele de control in mod legal au stabilit ca suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu active corporale uzate, degradate, nedeductibile din punct de vedere fiscal.

In ceea ce priveste trimiterea facuta in contestatie la prevederile art. 24 alin.(15) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal si ale pct. 71⁶ din Normele de aplicare aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, care prevad ca "cheltuielile inregistrate ca urmare a casarii unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizata sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile [...]; prin casarea unui mijloc fix se intelege operatia de scoatere din functiune a activului respectiv, [...]", mentionam ca acestea nu sunt aplicabile in speta de solutionat, intrucat cele doua statii de betoane Cedomal erau "amortizate in totalitate" la data la care societatea le-a

achizitionat si "nu au functionat nici macar o zi" la cumparatoare, dupa cum de altfel, se retine din contestatie si explicatiile date in scris de administratorul societatii la solicitarea organelor de control, mai mult precizand si ca "cele doua utilaje nu au fost casate ca fiind mijloace fixe", ceea ce intareste constatarea organelor de inspectie fiscala.

1.5. Cheltuieli in suma de ... lei reprezentand studii postuniversitare de masterat in domeniul finantelor

In fapt, in perioada iunie - decembrie 2006 SC "X" SRL a inregistrat pe cheltuieli platile efectuate in baza Actului de mecenat incheiat de societate la data de 05.06.2006 cu A (fiica administratorului societatii, d-ul L) a Actului aditional nr. .../ 06.06.2006, avand ca obiect transferul in contul universitatii din ... a sumei de ... lei (... lei in 06.06.2006, ... lei in 01.09.2006 si ... lei in 26.10.2006) pentru studii postuniversitare de masterat in domeniul finantelor.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. p) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"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.[...]

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

p) **cheltuielile de sponsorizare si/ sau mecenat** efectuate potrivit legii.

Contribuabilii care efectueaza sponsorizari si/ sau acte de mecenat potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea [...] **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente**, [...].", coroborate cu cele ale art. 1 alin.(3) din Legea nr. 32/ 1994 privind sponsorizarea, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"Mecenatul este un act de liberalitate prin care o persoana fizica sau juridica, numita mecena, transfera, fara obligatie de contrapartida directa sau indirecta, dreptul sau de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare catre o persoana fizica, ca activitate filantropica cu caracter umanitar, **pentru desfasurarea unor activitati in domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau stiintific-cercetare fundamentala si aplicata.**"

In baza prevederilor legale enuntate, suma de ... lei transferata in contul universitatii din strainatate nu indeplineste conditiile pentru a fi

considerata cheltuieli de mecenat, chiar daca formal contractul intocmit poarta aceasta denumire, studiile postuniversitare MBA neputand sa fie incadrate la nici unul dintre cele patru domenii prevazute expres de lege - cultural, artistic, medico-sanitar si stiintific - cercetare fundamentala si aplicata - potrivit definitiei mecenatului, sumele acordandu-se pentru desfasurarea unor activitati in domeniile respective si nu pentru efectuarea de studii.

De fapt, operatiunea economica consta in sprijin acordat pentru studii postuniversitare intr-o institutie de invatamant superior din strainatate care se incadreaza la categoria "burse private" asa cum sunt definite la art. 1 din Legea nr. 376/ 2004 privind bursele private, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

"Bursa privata reprezinta sprijinul pentru studii acordat, in baza unui contract, de catre o persoana juridica de drept privat sau de catre o persoana fizica unui beneficiar care poate fi, dupa caz, elev, student, doctorand sau care urmeaza un program de pregatire postuniversitara intr-o institutie de invatamant superior acreditata, din tara sau din strainatate."

In acest sens sunt si prevederile art.2 alin.(3) si art 7 din acelasi act normativ, unde se precizeaza:

"Art. 2 - (3) Beneficiarul bursei private are obligatia sa prezinte contractul, in vederea avizarii, la institutia / unitatea de invatamant in care studiaza.

[...]

Art. 7 - Bursa privata nu poate fi acordata, in conditiile prezentei legi, rudelor sau afinilor pana la gradul al IV - lea inclusiv."

Asadar, societatea trebuia sa indeplineasca si conditiile de mai sus prevazute de reglementarile legale in materie de burse private, lucru nerealizat de catre aceasta intrucat nu a putut prezenta contractul avizat de unitatea de invatamant si suma a fost acordata pentru studii fiicei administratorului firmei, ruda de gradul I.

Prin urmare, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca cheltuielile in suma totala de ... lei nu pot fi deduse din profitul impozabil sau din impozitul pe profit pe anul 2006: au reintregit profitului impozabil pe trim. II 2006 cu suma de ... lei, impozitul pe profit pe trim.III 2006 cu suma de ... lei, iar pe trim. IV 2006 profitul impozabil cu suma de ... lei si impozitul pe profit cu suma de ... lei.

Iar, referitor la argumentul din contestatie ca in luna decembrie 2006 A era deja angajata cu contract de munca a societatii astfel ca suma de ...

lei trebuia inregistrata in contul 614 fiind cheltuieli cu studii si cercetari deductibile fiscal, precizam ca acesta nu se sustine deoarece suma in cauza nu a fost achitata in decembrie 2006 asa cum gresit afirma contestatoarea, ci la data de 26.10.2006 dupa cum rezulta din Fisa de cont (Card Eur BCR) existenta in copie la dosarul cauzei.

Potrivit considerentelor aratate la pct. 1.1 - 1.5 cu privire la impozitul pe profit, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal **au reintregit profitul impozabil cu sumele inregistrate eronat de contestatoarea pe cheltuieli si nu ca investitii corporale in curs, precum si cu cheltuielile nedeductibile fiscal si au recalculat impozitul pe profit pe trimestre si pe anii 2004 - 2006 si au stabilit ca aceasta datoreaza un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei** aferent sumelor contestate, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru aceasta suma.

2. Taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este daca contestatoarea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta valorii ramase nerecuperata dupa dezmembrarea statiilor de betoane Cedomal in suma de ... lei inregistrata pe cheltuieli.

In fapt, in luna decembrie 2005 SC "X" SRL a inregistrat pe cheltuieli in contul 6588 BH "Alte cheltuieli de exploatare" suma de ... lei reprezentand diferenta dintre valoarea de inventar si valoarea pieselor si subansamblelor obtinute din dezmembrarea a doua utilaje Cedomal de la ... si ..., astfel cum am prezentat la pct. 1.4 din prezenta decizie, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 128 alin.(9) din cap. IV - Operatiuni impozabile al Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(9) Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin.(1):

- a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora;
- b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate in conditiile stabilite prin norme;
- c) perisabilitatile, in limitele prevazute prin lege;
- d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;
- e) acordarea in mod gratuit de bunuri ca mostre in cadrul

campaniilor publicitare, pentru incercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vanzare, alte bunuri acordate in scopul stimularii vanzarilor;

f) acordarea de bunuri, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme."

Deoarece potrivit prevederilor legale de mai sus contestatoarea nu se incadreaza pentru operatiunea de dezmembrare a celor doua statii de betoane degradate la nici una dintre exceptiile de mai sus care nu constituie livrari de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata nefiind bunuri distruse de calamitati naturale, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, perisabilitati, etc., rezulta ca pentru suma de ... lei reprezentand valoarea nerecuperata a activelor corporale dezmembrate societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata.

In legatura cu argumentul invocat de contestatoare ca utilajele in cauza au fost inregistrate in contabilitate in contul 231 ca investitii in curs care sunt asimilate stocurilor si se incadreaza la lit. b) de mai sus, acesta nu se sustine si contravine prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, potrivit carora investitiile in curs sunt imobilizari corporale, de altfel chiar in situatia in care bunurile degradate calitativ erau de natura stocurilor, societatea avea obligatia de a indeplini cumulativ conditiile mentionate la pct. 7.(1) din Normele metodologice date in aplicarea art. 128 alin.(9) lit.b) din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifica:

"7.(1) Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin.(9) lit. b) din Codul fiscal, daca sunt indeplinite in mod cumulativ urmatoarele conditii:

- a) nu sunt imputabile;
 - b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;
 - c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu intra in circuitul economic. [...].",
- fapt nerealizat de catre societate.

Pe cale de consecinta, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC "X" SRL are de plata la bugetul de stat **taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, contestatia urmand sa fie respinsa si pentru acest capat de cerere.

3. Obligatii fiscale accesorii

In legatura cu **majorarile de intarziere in suma totala de ... lei** aferente impozitului pe profit (... lei) si taxei pe valoarea adaugata (... lei) contestate, precizam ca raman de plata in sarcina contestatoarei fiind calculate in baza art. 119(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata (M.Of. nr. 513/ 31.07.2007) care a preluat dispozitiile art. 115(1) din ordonanta mentionata, coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 1.513/ 2002, nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

“Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Iar, **penalitatea de intarziere in suma de ... lei** aferente impozitului pe profit sunt datorate in conformitate cu prevederile art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, valabil pana la data de 15.07.2006, unde se specifica:

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. [...]”, pe perioada 15.07 - 31.12.2006, in baza dispozitiilor art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2005 privind Codul de procedura fiscala, penalitatea de intarziere fiind in cota de 0,6%.

Referitor la contestatia formulata impotriva **Dispozitiei nr. .../ 20.07.2007 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala** precizam ca Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... a raspuns prin Decizia nr. .../ 02.10.2007 conform dispozitiilor art. 209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”.

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/

2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ..., ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./