

DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
CARAS SEVERIN
BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA NR. 10

I. Prin contestatia formulată, S.C. X invocă în sustinerea cauzei următoarele motive:

Organul de control consideră eronat, cu privire la determinarea profitului impozabil, invocând prevederile Legii 571/2003, art. 24, alin. 6, lit. a), b) și c), coroborat cu alin 12, că cheltuielile cu amortizarea reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix, nu sunt cheltuieli deductibile fiscal întrucât pentru mijlocul fix respectiv a fost aplicată amortizarea liniară prevăzută la art. 24 alin 6, lit. a).

Contestatoarea apreciază că aplicarea prevederilor art. 24, alin. 6 lit. a) nu exclude posibilitatea aplicării alin. 12 din Legea nr. 571/2003, singura restricție pentru deducerea cheltuielilor de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare este aplicarea regimului de amortizare accelerată, pe care contestatoarea nu îl aplică.

În concluzie, contestatoarea solicită reducerea bazei de impozitare determinată de organul de control, reducerea impozitului pe profit datorat la 30.09.2004, și anularea procesului verbal de contravenție nr. ...

II. Prin Decizia nr. ... organul de inspecție din cadrul Direcției de Control Fiscal Caras Severin a stabilit următoarele, referitor la *impozitul pe profit*:

- Perioada verificată - ...
- Baza impozabilă stabilită suplimentar
- Obligatie fiscală suplimentară
- Dobânzi de la 26.10.04 până la 03.12.04
- Penalități 0,5% de la 26.10.04 până la 03.12.04
- Amenzi contravenționale
- Motivele de fapt - “ Contribuabilul nu înregistrează la venituri garanția pentru folosirea corectă a spațiilor de cazare, încasată în contul curent și utilizată în interesul societății.

Contribuabilul înregistrează cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix (clădire pusă în funcțiune) contravenind prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal art. 24, al.6, lit. a; b; c, coroborat cu al. 12.

Contribuabilul a încălcat prevederile Legii 87/94 privind combaterea evaziunii fiscale art. 13 lit.b, a determinat eronat impozitul pe profit cu consecința diminuării creanței față de bugetul consolidat al statului.”

- Temeiul de drept - “ Lg. 571/2003 art. 19, alin. 1; art. 24 lit. a,b,c, /al.6, alin. 6,8,12, Legea nr. 87/1994 art. 13 lit. b, alin 1”

III. *Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se retin următoarele:*

Perioada verificată pentru impozitul pe profit a fost...

Directia Generală a Finantelor Publice Caras Severin prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investită să se pronunte asupra corectitudinii sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. ...

1. *Referitor la suma reprezentând impozit pe profit și reprezentând dobânzi și penalități, cauza supusă soluționării este aceea de a se stabili dacă pentru **clădiri**, deducerea cheltuielilor de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a unui mijloc fix amortizabil, contravine prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.*

În fapt, în perioada verificată, potrivit constatărilor și documentelor anexate la dosarul cauzei, contestatoarea a dedus cheltuieli de amortizare, reprezentând 20% din valoarea de intrare a unei clădiri, la data punerii acesteia în funcțiune, respectiv în luna august 2004.

În Raportul de inspectie fiscală nr. ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., la pct. 2 Impozitul pe profit, organul de inspectie determină bază de impozitare suplimentară, din care suma de... reprezintă cheltuiala de amortizare de 20% și nu a fost admisă ca deductibilă, deoarece s-au încălcat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 24, alin. 6 lit. a), b) și c), coroborat cu alin.12. Diferența de impozit pe profit rezultată și contestată este de 669.259.576 lei

În Cap.V din *Raport* - Discuția finală cu contribuabilul - *opinia* organului de inspectie este că *nu pot* deduce cheltuieli de amortizare de 20% contribuabilii care investesc în mijloace fixe la care este admis doar regimul de amortizare liniară și că :” *pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare contribuabilii care pot OPTA și pentru regimul de amortizare accelerată sau*

degresivă dar nu au OPTAT. Considerăm că față de cele relatate mai sus suma înregistrată pe cheltuieli cu amortizarea, reprezentând 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix, reprezintă cheltuiala nedeductibilă.”

Deasemenea, în *Raport*, se menționează că “ În cursul anului 2004 societatea înregistrează cheltuieli nedeductibile cu amortizarea suma de 171.782.704 lei aferente valorii de cumpărare a aceleiasi clădiri(...). Clădirea se pune în funcțiune în anul fiscal 2004, este închiriată realizându-se prin aceasta venituri organul de control consideră deductibile aceste cheltuieli. “

În drept, Titlul II - Impozitul pe profit - din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează referitor la amortizarea fiscală:

“ART. 24

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

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al masinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.(...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)

*(12) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile, destinate activităților pentru care aceștia sunt autorizați și **care nu aplică regimul de amortizare accelerată**, pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție. Valoarea rămasă de recuperat pe durata normală de utilizare se determină după scăderea din valoarea de intrare a sumei egale cu deducerea de 20%.(...)*

*Intră sub incidența prezentului alineat și mijloacele fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar cu clauză definitivă de transfer al dreptului de proprietate asupra bunului, la expirarea contractului de leasing financiar. **Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la prezentul alineat au obligația să păstreze în patrimoniu***

aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare.(...)

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora.(...)"

Fată de cadrul legal prezentat, se retine că prevederile art. 24, alin. (6), lit. a), b) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organul de inspecție fiscală, stabilește regulile conform cărora se determină regimul de amortizare care trebuie aplicat, în funcție de mijlocul fix amortizabil, în cazul clădirilor metoda de amortizare aplicabilă fiind cea liniară, iar art. 24 alin. (12) dă contribuabililor, care investesc în mijloace fixe amortizabile, destinate activităților pentru care au fost autorizați și care nu aplică regimul de amortizare accelerată, posibilitatea deducerii de cheltuieli de amortizare de 20% din valoarea de intrare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix .

Aceste prevederi legale nu se exclud, restricția fiind doar pentru contribuabilii care aplică metoda de amortizare accelerată, respectiv pentru mijloacele fixe prevăzute la art. 24 alin. (6) lit.b) ,în cazul construcțiilor existând posibilitatea aplicării deducerii de 20%.

Totodată, referitor la calculul profitului impozabil, cheltuieli și plata impozitului pe profit, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal 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.(...)

Art. 21

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:(...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;(...)

Art. 34

(5)(...) profitul impozabil și impozitul pe profit sunt calculate și înregistrate trimestrial,(...), cumulat de la începutul anului fiscal.(...)

Deoarece organul de inspecție fiscală a dat o interpretare eronată prevederilor referitoare la amortizarea fiscală, iar din documentele anexate la dosarul nu se poate determina, **pentru perioada...**, valoarea de intrare a mijlocului fix, data punerii în funcțiune, valoarea rămasă de recuperat, profitul impozabil și impozitul pe profit datorat, precum și eventualele dobânzi și penalități de întârziere datorate, conform prevederilor art. 185(3) din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, pct. 5 din Decizia de impunere nr. ...va fi desființat, urmând a se reface controlul și Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, de către o altă echipă, pe aceeași perioadă și pentru aceeași obligație bugetară.

2. Referitor la suma înscrisă la pct. 14 - Amenzi contravenționale - din Decizia de impunere nr. ..., cauza supusă soluționării este aceea de a se stabili dacă organul de inspecție a individualizat corect această obligație de plată în decizia emisă, în condițiile în care aceasta a fost stabilită prin Procesul verbal de contravenție nr. ...

În fapt, la pct. 14 din Decizia de impunere nr. ..., organul de inspecție fiscală a înscris la rubrica Obligații fiscale suplimentare/accesorii suma reprezentând amenzi contravenționale. Această sumă a fost stabilită prin Procesul verbal de contravenție nr.

...

În drept, O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată prin Legea nr. 180/2002, prevede:

Art. 15 - Contravenția se constată printr-un proces verbal încheiat de persoanele anume prevăzute în actul normativ care stabilește și sancționează contravenția, denumite în mod generic agenți constatatori.

Art. 31 - Împotriva procesului verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia

Art. 32 - (2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătorei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.

Totodată, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, la art. 107 alin. (3) precizează:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]

f) procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiei, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligatiile privind plata amenzilor contraventionale;[...]"

Fată de prevederile legale mentionate mai sus, se retine că organul de inspectie *a emis pentru aceeași obligatie de plată două titluri de creanță*, respectiv a înscris în mod eronat în Decizia de impunere nr. ... cu titlu de amenzi contraventionale.

De asemenea se retine că împotriva procesului verbal de contraventie si de aplicare a sanctiunii se poate face plângere, instanta competentă în solutionare plângerii fiind judecătoria Moldova Nouă, căreia de altfel, asa cum rezultă din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei întocmit de Directia Controlului Fiscal Caras Severin, i-a fost înaintată plângerea.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art. 185 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va anula pct. 14 din Decizia nr. ...

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei si în temeiul art.107 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile art. 19, art. 21, art. 24 si art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si cu cele ale art. 15, art. 31 si art. 32 din Ordonanta Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contraventiilor, aprobată prin Legea nr. 180/2002, se

DECIDE

1. Desfiintarea pct. 5 - Impozit pe profit - din Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. ..., cu consecinta refacerii inspectiei fiscale de către o altă echipă de inspectie, pe aceeași perioadă si același impozit, conform celor retinute în prezenta decizie.

2. Anularea pct. 14 - Amenzi contraventionale -din Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr.