



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. _43_

din _____21.04.2010__

privind soluționarea contestației formulate de

.....

din sat Mălini, com. Mălini, nr.5,

județul Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, din sat Mălini, com. Mălini, nr., județul Suceava.

..... contestă parțial măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr., privind suma de, reprezentând:

- – **impozit pe profit;**
- – **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr., privind suma de, reprezentând:

- – **impozit pe profit;**
- – **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

În contestația depusă, societatea susține că în luna martie 2007 au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli de exploatare în sumă de, reprezentând materiale de construcții achiziționate în vederea amenajării unei piste betonate, sumă ce a fost dată pe cheltuieli fără a fi evidențiată și în contul de imobilizări corporale.

Contestatoarea argumentează că dacă ar fi înregistrat suma respectivă pe valoarea unui mijloc fix (pistă betonată), aceasta ar fi fost amortizată până la data controlului respectiv. Societatea precizează că organele de control nu au ținut cont de cheltuielile cu amortizarea pistei respective și au calculat un impozit pe profit în sumă de și majorări de întârziere în sumă de

Petenta solicită recalcularea impozitului pe profit și a majorărilor de întârziere ținând cont de faptul că durata de funcționare a obiectivului (pistă betonată) nu poate fi mai mare de 3 ani și prin urmare, la data controlului era complet amortizată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr., s-a stabilit în sarcina suma totală de plată de, din care petenta contestă suma, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 (luna martie, trim. I) au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli de exploatare de natura imobilizărilor corporale (prin contul sintetic 6021) în sumă netă de, reprezentând diverse materiale de construcții achiziționate pentru amenajarea unei piste betonate, fără a fi evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2007 o bază suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de și un impozit pe profit aferent în sumă de

Pentru neachitarea la scadență a acestui impozit s-au calculat majorări de întârziere în sumă de

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit în sumă de și majorări de întârziere în sumă de, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de exploatare de natura imobilizărilor

corporale prin contul sintetic 6021, reprezentând diverse materiale de construcții achiziționate pentru amenajarea unei piste betonate, fără a fi evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 (luna martie, trim. I) au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli de exploatare de natura imobilizărilor corporale (prin contul sintetic 6021) în sumă netă de, reprezentând diverse materiale de construcții achiziționate pentru amenajarea unei piste betonate, fără a fi evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2007 o bază suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de și un impozit pe profit aferent în sumă de

Pentru neachitarea la scadență a acestui impozit s-au calculat majorări de întârziere în sumă de

În Referatul nr. privind propuneri de soluționare a contestației, se precizează că suma de, reprezentând cheltuieli de exploatare, reprezintă contravaloarea diverselor materiale de construcții achiziționate în cursul anului 2006 (în perioada septembrie – decembrie 2006), consumul lor fiind evidențiat în mod corespunzător direct prin contul de imobilizări corporale 231 (suma fiind raportată ca imobilizare prin bilanțul contabil al anului 2006).

Se menționează că, ulterior, în luna martie 2007, s-a revenit asupra primei înregistrări și prin articolul contabil 6021=231, cu suma de, s-au majorat cheltuielile de exploatare ale anului 2007, cu influență directă asupra obligațiilor de plată privind impozitul pe profit (fără nici o explicație anexată la nota contabilă).

De asemenea, se specifică faptul că, la solicitarea inspecției, societatea nu a fost în măsură să dea explicații plauzibile și nici nu a prezentat o situație de lucrări sau un proces verbal de confirmare și recepție definitivă a lucrărilor efectuate.

Societatea precizează că organele de control nu au ținut cont de cheltuielile cu amortizarea pistei respective și au calculat un impozit pe profit în sumă de și majorări de întârziere în sumă de și solicită recalcularea impozitului pe profit și a majorărilor de întârziere ținând cont de faptul că durata de funcționare a obiectivului (pistă betonată) nu poate fi mai mare de 3 ani și prin urmare, la data controlului era complet amortizată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- Referitor la calculul profitului impozabil și la deductibilitatea cheltuielilor făcute, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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. [...]”.

- La **pct. 22** și **pct. 44** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face referire la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 1 mai sus citat:

„Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Așa cum reiese din textele de lege citate mai sus, sunt cheltuieli deductibile și se iau în considerare în calculul profitului impozabil doar acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, aceste cheltuieli trebuie să fie justificate prin documente prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz. Dacă cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, ele sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea, la **art. 21 alin. 3 lit. i** din Codul fiscal, se precizează că:

ART. 21

„[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

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

[...]”.

- La **art. 24** din același act normativ se menționează:

ART. 24

„Amortizarea fiscală

(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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

[...]

(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

b) costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau produse de către contribuabil;

c) valoarea de piață, pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit.

(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 mașinilor, 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;

b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat

investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani; [...]'’.

- **pct. 1.1.5.1** din Hotărârea Nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, precizează că:

CATALOGUL PRIVIND CLASIFICAREA ȘI DURATELE NORMALE DE FUNCȚIONARE A MIJLOACELOR FIXE

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELORE FIXE	DURATE NORMALE DE FUNCȚIONARE - ANI -
0	1	2
Grupa 1. CONSTRUCȚII		
1.1.	Construcții industriale	
[...]		
1.1.5.	Piste și platforme	
1.1.5.1.	- din beton;	24 - 36
1.1.5.2.	- din balast, macadam.	16 - 24

Din aceste texte de lege rezultă că sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate cu amortizarea.

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. Aceasta se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Conform prevederilor menționate la pct. 1.1.5.1 din Hotărârea Nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, construcțiile industriale de tipul „piste și platforme din beton” au o durată normală de amortizare cuprinsă între 24 și 36 ani, și nu de numai 3 ani așa cum precizează petenta.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 (luna martie, trim. I) au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli de exploatare de natura imobilizărilor corporale (prin contul sintetic 6021) în sumă netă de, reprezentând diverse materiale de construcții achiziționate pentru amenajarea unei piste betonate, fără a fi evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2007 o bază suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de și un impozit pe profit aferent în sumă de

Contestatoarea argumentează că dacă ar fi înregistrat suma respectivă pe valoarea unui mijloc fix (pistă betonată), aceasta ar fi fost amortizată până la data controlului respectiv. Societatea precizează că organele de control nu au ținut cont de cheltuielile cu amortizarea pistei respective și au calculat un impozit pe profit în sumă de și majorări de întârziere în sumă de

Petenta solicită recalcularea impozitului pe profit și a majorărilor de întârziere ținând cont de faptul că durata de funcționare a obiectivului (pistă betonată) nu poate fi mai mare de 3 ani și prin urmare, la data controlului era complet amortizată.

În Referatul nr. privind propuneri de soluționare a contestației, se precizează că suma de, înregistrată pe cheltuieli de exploatare, reprezintă contravaloarea diverselor materiale de construcții achiziționate în cursul anului 2006 (în perioada septembrie – decembrie 2006), consumul lor fiind evidențiat în mod corespunzător direct prin contul de imobilizări corporale 231 (suma fiind raportată ca imobilizare prin bilanțul contabil al anului 2006).

Se menționează că, ulterior, în luna martie 2007, s-a revenit asupra primei înregistrări și prin articolul contabil 6021=231, cu suma de, s-au majorat cheltuielile de exploatare ale anului 2007, cu influență directă asupra obligațiilor de plată privind impozitul pe profit (fără nici o explicație anexată la nota contabilă).

De asemenea, se specifică faptul că, la solicitarea inspecției, societatea nu a fost în măsură să dea explicații plauzibile și nici nu a prezentat o situație de lucrări sau un proces verbal de confirmare și recepție definitivă a lucrărilor efectuate.

Analizând cele prezentate anterior, nu rezultă cu claritate dacă societatea a înregistrat corect, în conturile de cheltuieli și de imobilizări corporale, în evidența contabilă și în exercițiul financiar aferent, respectiv anul 2006, cheltuielile de exploatare de natura imobilizărilor corporale în sumă de, iar pentru anul 2007, de asemenea nu rezultă cu claritate care sunt înregistrările contabile efectuate de societate cu privire la aceste cheltuieli de exploatare.

Astfel, DGFP Suceava, prin organele sale de soluționare, **nu se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor de exploatare de natura imobilizărilor corporale în sumă de, reprezentând diverse materiale de construcții achiziționate pentru amenajarea unei piste betonate, și nici asupra dreptului de deducere a amortizării aferente acestor imobilizări**, deoarece nu rezultă cu claritate cum a înregistrat societatea în evidența contabilă aceste cheltuieli și nici dacă s-a recepționat și s-a pus în funcțiune mijlocul fix, drept pentru care **urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., privind suma de, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar** ca urmare a respingerii la deducere a cheltuielilor în sumă de, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la

reanalizarea impozitului pe profit și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(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.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„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”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. 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.”

Având în vedere că pentru suma de, reprezentând impozit pe profit decizia de impunere a fost desființată și potrivit principiului de drept **„accesorium sequitur principale”** – **accesoriul urmează principalul, urmează a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., **și pentru suma de, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1 și alin. 3 lit. i, art. 24 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 22 și pct. 44 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 1, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, prevederile pct. 12.7 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr., privind suma de, reprezentând:

- – **impozit pe profit;**
- – **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit**

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR

Tema: impozit pe profit-deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente achiziției care nu sunt făcute în scopul desfășurării propriei activități

- deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea

Art. 19 și art. 21 din Codul fiscal, modif