

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
PRAHOVA**

Ploiesti, str.Aurel Vlaicu, nr.22
SERVICIUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR
Telefon 0244/407710 interior 892

DECIZIA NR. 15 din 16 februarie 2005

Cu adresa nr...../17.01.2005 inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr..../18.01.2005 **Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de S.C.S.R.L. impotriva constatarilor inscrise in **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.12.2004** de reprezentanti ai activitatii de Control Fiscal Prahova.

Obiectul contestatiei il reprezinta suma delei considerata la control ca fiind o **cheltuiala nedeductibila fiscal**.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din **Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura republicata - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale"**.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Societatea contestatoare sustine urmatoarele :

"- [...] societatea a cumparat un apartament in anul 2003 de la o persoana fizica in suma de Euro, echivalentul in lei fiind de lei si l-a vandut in ianuarie 2004 unor persoane fizice cu suma de Euro, respectiv ...lei, in care a fost inclus si TVA in suma de ...lei. Consideram cheltuiala nedeductibila numai suma de ... lei, intrucat suma de ...lei este inregistrat ca TVA colectat si eliminam astfel dubla taxare (25% + 19%).

- Solicitam de asemenea acceptarea ca cheltuiala deductibila si suma de ... lei cheltuiala cu amortizarea reprezentand 20% din valoarea de intrare a acestora, la data punerii in functiune, respectiv 31.01.2004 asa cum rezulta din procesul verbal de punere in functiune incheiat la sediul societatii dupa ce au fost refacute instalatiile electrice, termice si spatiile de lucru cu S.C... SRL, conform Procesului verbal de predare-primire anexat. Precizam ca la data achizitiei prin licitatie cladirea nu era functionala necesitand reamenajarea pentru scopul pentru care a fost achizitionata, motiv pentru care s-au efectuat cheltuieli in lunile noiembrie, decembrie 2003 si ianuarie 2004 care au majorat valoarea de inregistrare a cladirii. Amortizarea s-a calculat incepand cu luna februarie 2004 conform legislatiei in vigoare, pana la aceasta data neavand nici un angajat.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.12.2004 organele D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Control Fiscal la sediul S.C. ... S.R.L., la capitolul " IMPOZITUL PE PROFIT " s-au in scris urmatoarele constatari referitoare la **cheltuiala nedeductibila contestata de societate :**

- " [...] societatea a inregistrat in contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare" suma de ... lei reprezentand descarcarea gestiunii de mijloace fixe cu contravaloarea unui apartament vandut unui din asociati. Analizand aceasta operatiune a rezultat ca apartamentul in cauza a fost achizitionat in data de 16 octombrie 2003 de la o persoana

fizica pentru suma de Euro (...lei). Apartamentul s-a vandut cu suma de ... lei, TVA.... lei (...Euro, inclusiv TVA). Deoarece societatea a fost inmatriculata in data de 23.10.2003 iar apartamentul nu a fost folosit in scopul realizarii de venituri impozabile sau pentru nevoile firmei diferenta de ... lei dintre pretul de achizitie si pretul de vanzare se stabileste la control cheltuiala nedeductibila fiscal, in baza art.21 (1) din Codul Fiscal, aprobat prin legea nr.571/2003".

- "[...] Pentru cladiri, cu articol contabil 6811 = 2812 s-a inregistrat pe costuri suma de ... lei reprezentand, conform explicatiilor reprezentantilor societatii, deducerea a 20% din valoarea mijlocului fix, conform prevederilor Codului Fiscal.[...] Deoarece cladirea in cauza a fost achizitionata si achitata in anul 2003 societatea nu poate beneficia de prevederile invocate din Codul Fiscal referitoare la deducerea a 20% din valoarea mijlocului fix (calculata eronat) deoarece actul normativ se aplica cu data de 01.01.2004, pentru achizitiile, evident, incepand cu aceasta data. Organul de control nu poate fi de acord cu argumentele societatii privind punerea in functiune a cladirii in anul 2004 (si cu atat mai putin a terenului) intrucat pentru mijlocul fix achizitionat s-au intocmit formele de inregistrare ca mijloc fix si s-a inregistrat in contul de mijloace fixe in anul 2003. Inceperea activitatii de productie in anul 2004 si punerea in functiune a fabricii ca atare - in fapt a echipamentelor de productie - nu poate fi acelasi lucru cu punerea in functiune a cladirii, operatiune nesustinuta de situatii de lucrari din care sa rezulte operatiunile efectuate privind punerea in functiune in anul 2004.[...].

Deoarece legea nu prevedea pentru trecut, iar societatea avea in anul 2003 posibilitatea de a aplica facilitatile prevazute de Legea nr.414/2002 (insa numai pentru constructie nu si pentru terenuri, care trebuiau evidentiata separat in contabilitate), [...] - cheltuiala cu amortizarea cladirii in valoare de.... lei, inregistrata pe costuri [...], va fi considerata la control ca nedeductibila fiscal, in baza prevederilor art.24 (12) si art.24 (4) lit.a) coroborate cu prevederile art.21 (3) lit.i) din Codul Fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele :

Inspectia fiscala concretizata in Raportul incheiat in data de 13.12.2004 de catre organele de control ale Activitatii de Control Fiscal Prahova a avut ca obiectiv solutionarea decontului cu suma negativa de TVA aferent lunii octombrie 2004 depus de S.C....S.R.L. si inregistrat la Administratia Finantelor Publice... sub nr.../11.11.2004.

Verificarea impozitului pe profit, efectuata in in baza Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit si a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal a cuprins perioada 23 octombrie -2003 - 30 septembrie 2004.

* S.C. ... S.R.L. s-a infiintat in data de 23.10.2003, avand ca obiect de activitate "Fabricarea altor articole de imbracaminte (exclusiv lenjeria de corp)", cod CAEN 1822.

In anul 2003 societatea nu a realizat venituri din exploatare (cifra de afaceri a fost zero), insa a inregistrat o pierdere fiscala in suma de ... lei, iar pe primele trei trimestre ale anului 2004 a inregistrat o pierdere fiscala in suma de ...lei.

La 30.09.2004, pierderea fiscala totala inregistrata de societate a fost diminuata la control cu cheltuielile nedeductibile in suma totala de lei , respectiv cheltuieli cu chiriile, cheltuieli cu actiunile sociale, cheltuieli in afara nevoilor firmei, amortizari nedeductibile fiscal, rezultand o pierdere fiscala in suma de lei.

S.C.....S.R.L. contesta cheltuiala nedeductibila in suma totala de.....lei.

a) Referitor la cheltuiala in suma delei, precizam urmatoarele :

- In data de 16.10.2003, S.C.... S.R.L. a achizitionat de la o persoana fizica un apartament cu suma de ... Euro, respectiv ...lei.

- In luna ianuarie 2004 acest apartament a fost vandut unei persoane fizice pentru suma de ... Euro, respectiv ... lei din care TVA in suma de ... lei.

- Intrucat apartamentul nu a fost folosit in scopul realizarii de venituri impozabile sau pentru nevoile firmei, **suma de ... lei** reprezentand diferenta dintre pretul de achizitie si pretul de vanzare (...lei - ...lei) **a fost considerata la control ca nedeductibila fiscal**, conform prevederilor **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal**, care 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."*

- Societatea contestatoare accepta ca si cheltuiala nedeductibila fiscal numai suma de ... lei sustinand ca diferenta de ... lei contestata, este inregistrata de societatea comerciala ca TVA colectata si deci, aceasta suma nu se poate impozita de doua ori si ca TVA (19%) si ca impozit pe profit (25%).

- **Analizand** sustinerile S.C.... S.R.L., precum si constatarile organelor de control cuprinse in actul de control contestat **au rezultat urmatoarele:**

- pretul de achizitie a apartamentului, in scris in evidenta contabila a societatii, este de ...lei, valoare fara TVA;

- pretul de vanzare a apartamentului este de ... lei, din care societatea a inregistrat ca venituri suma de ... lei si ca TVA colectata suma de ... lei;

- organele de control au considerat **nedeductibila fiscal** suma de ...lei, respectiv diferenta dintre cheltuielile privind activele cedate, de egala valoare cu pretul de achizitie (...lei) si veniturile din vanzarea apartamentului (...lei) valoare fara TVA.

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca, in cadrul diferentei dintre cheltuielile si veniturile inregistrate cu ocazia vanzarii apartamentului, respectiv **in cadrul sumei nedeductibile de ... lei, nu este cuprinsa si suma contestata de ...lei TVA**, intrucat aceasta a fost inregistrata distinct de societatea comerciala in **contul 4427 "TVA colectata"**.

Deci **dubla impozitare** contestata de societate (TVA si impozit profit) **nu este reala**, intrucat suma de ... lei reprezinta doar TVA colectata, nu si baza de calcul pentru impozitul pe profit drept pentru care contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la cheltuiala in suma de lei, precizam urmatoarele :

* S.C. ... S.R.L. a luat fiinta in data de 23.10.2003, conform Certificatului de inregistrare la Registrul Comertului Prahova nr.../....

Obiectul de activitate al societatii este "*Fabricarea altor articole de imbracaminte (exclusiv lenjerie de corp)*".

* In vederea desfasurarii activitatii, **societatea a achizitionat** de la S.C....S.R.L., in baza facturii fiscale nr.../30.10.2003 **o cladire (hala de productie) si teren** in suprafata de 1045 mp, in valoare totala de ... lei fara TVA, inregistrate in contul "*Constructii*".

In perioada noiembrie 2003 - ianuarie 2004 au fost efectuate amenajari si modernizari la cladire in valoare delei, astfel incat la data de 31.12.2003 valoarea de inventar a cladirii inregistrate in contabilitate a fost de ...lei, iar la data de 31.01.2004 a fost de ... lei, conform fisei mijlocului fix anexata in copie la dosarul cauzei.

* **Pentru cladirea si terenul achizitionate**, societatea a inregistrat in categoria cheltuielilor deductibile cu articolul contabil 6811 = 2812 si cu nota contabila

nr..../30.04.2004, suma de ... lei, reprezentand **deducerea cheltuielilor de amortizare in cota de 20% din valoarea mijloacelor fixe achizitionate** conform prevederilor **art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.**

* **Organele de control** considera ca societatea **nu poate beneficia de facilitatea** prevazuta de **Legea nr.571/2003**, respectiv de deducerea cheltuielilor de amortizare in cota de 20% din valoarea mijloacelor fixe achizitionate si deci suma de ... lei(... lei valoare inregistrata la 31.12.2003 x 20%) **este nedeductibila fiscal**, deoarece:

- **Legea nr.571/2003 se aplica incepand cu data de 01.01.2004** deci pentru achizitiile efectuate de la aceasta data, in timp ce **mijlocul fix s-a achizitionat in anul 2003**, cand s-au intocmit si formele de inregistrare in contabilitate ca mijloc fix.

- **Legea nu prevede pentru trecut**, iar **societatea avea posibilitatea in anul 2003 sa aplice deducerea de 20% din valoarea mijlocului fix** prevazuta de **Legea nr.414/2002** privind impozitul pe profit, **insa numai pentru cladire**, nu si pentru teren care nu se supune amortizarii, facilitate care trebuia consemnata in **Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2003** si de care **societatea nu s-a folosit.**

Organele de control au lasat **masura** societatii ca pana la data de **31.12.2004** sa evalueze corect mijloacele fixe achizitionate, **teren si cladire** si sa le inregistreze in contabilitate pe grupe de mijloace fixe.

- **Punerea in functiune a cladirii a avut loc in anul 2003 si nu in anul 2004**, mentionandu-se ca *"Inceperea activitatii de productie in anul 2004 si punerea in functiune a fabricii ca atare - in fapt a echipamentelor de productie - nu poate fi acelasi lucru cu punerea in functiune a cladirii"*.

Prin neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea in suma de ... lei a fost redusa **pierderea fiscala** inregistrata de societate la 30.09.2004 in suma de ... lei cu aceasta cheltuiala nedeductibila.

* **Prin contestatia formulata** S.C. ... S.R.L. precizeaza ca **punerea in functiune a cladirii a avut loc in data de 31.01.2004** conform **Procesului verbal de punere in functiune incheiat de societate in data de 31.01.2004** si prin care se mentioneaza ca valoarea cladirii inclusiv amenajarile si revizii instalatii electrice, instalatii termice si apa - canal, este de ... lei.

Punerea in functiune a cladirii a avut loc "dupa ce au fost refacute instalatiile electrice, termice si spatiile de lucru cu S.C. ...S.R.L.", conform **Procesului verbal de predare si punere in functiune incheiat de aceasta societate la data de 29.01.2004.**

Cele doua procese verbale sunt depuse in copie la dosarul cauzei .

S.C. ...S.R.L. considera astfel ca are dreptul sa beneficieze pentru anul 2004 de deducerea in suma de ...lei.

* **Referitor la cauza analizata, legislatia in vigoare prevede urmatoarele :**

- **Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit :**

"Art.11 [...] (5) Contribuabilii care investesc in mijloace fixe si/sau in brevete de inventie amortizabile, potrivit legii, destinate activitatilor pentru care acestia sunt autorizati, si care nu au optat pentru regimul de amortizare accelerata pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a acestora.[...]"

(6) Deducerea suplimentara de amortizare se acorda la data punerii in functiune a mijlocului fix, conform prevederilor legii nr.15/1994[...]"

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :**

"Art.21 [...] (3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

...i) amortizarea, in limita prevazuta la art.24;"

"Art.24 - (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.

[...](4) Nu reprezinta active amortizabile :

a) terenurile, inclusiv cele impadurite;

[...](11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza :

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

[...](12) Contribuabilii care investesc in mijloace fixe amortizabile [...] si care nu aplica regimul de amortizare accelerata pot deduce cheltuieli de amortizare reprezentand 20% din valoarea de intrare a acestora, la data punerii in functiune a mijlocului fix[...]"

- **Pct. 14 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 aprobate prin H.G. nr. 909/1997, precizeaza :**

"Data punerii in functiune in vederea calcularii amortizarii se stabileste astfel :

[...c)... cladirile si constructiile speciale care deservesc procese tehnologice se considera puse in functiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza procesului-verbal de punere in functiune".

Avand in vedere cele prezentate mai sus, precum si documentele anexate dosarului cauzei, **rezulta urmatoarele :**

a) **Sustinerea organelor de control** precum ca **hala de productie a fost data in functiune in anul 2003** si deci cheltuielile cu amortizarea in cota de 20% din valoarea de inventar a acesteia inregistrata la data de 31.12.2003, respectiv suma de ... lei (...lei x 20%) trebuiau deduse prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2003, **nu este reala, intrucat:**

- Asa cum se mentioneaza in Normele metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, aprobate prin H.G. nr.909/1997, mai sus citate, cladirile care deservesc procese tehnologice (hala de productie) sunt considerate puse in functiune la terminarea probelor tehnologice pe baza procesului verbal de punere in functiune, si nu la data achizitionarii si a intocmirii formelor de inregistrare ca mijloace fixe.

In cazul de fata hala de productie a fost pusa in functiune in data de 31.01.2004, conform Procesului verbal de punere in functiune, incheiat de societatea contestatoare la aceasta data si conform Procesului verbal de punere in functiune a instalatiei electrice interioare incheiat de S.C....S.R.L. in data de 29.01.2004.

- **In anul 2003 societatea nu a desfasurat activitate,** acest fapt consemnandu-se chiar in Raportul de inspectie fiscala contestat la pag.3, unde se mentioneaza ca "Cifra de afaceri realizata de societate la data de 31.12.2003 a fost ZERO societatea inregistrand venituri incepand cu anul 2004."

In aceasta situatie, cladirea nu putea fi pusa in functiune in anul 2003 pentru ca in ea nu s-a desfasurat activitate de productie decat incepand cu anul 2004.

b) Atat **Legea nr. 414/2002** privind impozitul pe profit valabila pana la 31 decembrie 2003, cat si **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal valabila incepand cu 01 ianuarie 2004, prevad posibilitatea deducerii cheltuielilor cu amortizarea in cota de 20% din valoarea de intrare a investitiilor.

Facilitatea se acorda "la data punerii in functiune a mijlocului fix" si nu este conditionata de achizitia mijlocului fix in perioada de valabilitate a legii asa cum sustin organele de control.

Astfel, chiar daca hala de productie a fost achizitionata in anul 2003 deducerea cheltuielilor cu amortizarea in cota de 20% se putea inregistra doar in anul 2004, la punerea in functiune a cladirii.

Cu atat mai mult se confirma cele de mai sus in cazul de fata, cu cat si in anul 2003 si in anul 2004 a fost valabila aceeași facilitate acordata in sa de doua acte normative, asa cum am precizat mai sus.

Insa S.C. ... S.R.L. nu a calculat si inregistrat deducerea cheltuielilor de amortizare in suma de ... lei la data punerii in functiune a mijlocului fix, respectiv la data de 31.01.2004, ci la data de 30.04.2004, conform notei contabile nr.../03.04.2004.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei constata **ca nu a fost respectata prevederea inscisa la art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,** citata mai sus, referitoare la momentul in care **societatea avea dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea** in suma de ... lei, respectiv **"la data punerii in functiune a mijlocului fix"**, care **a fost data de 01.01.2004,** conform proceselor verbale de punere in functiune prezentate de societate, si **nu la data de 30.04.2004,** data inregistrarii in contabilitate a deducerii cheltuielilor cu amortizarea.

Un argument in plus in favoarea faptului ca **hala de productie a fost pusa in functiune in data de 31.01.2004 si nu in data de 30.04.2004** este cel prezentat de societatea contestatoare in contestatia formulata, respectiv ca **amortizarea cladirii s-a calculat incepand cu luna februarie 2004 deci in prima luna dupa data punerii in functiune** asa cum se prevede la art. 24 alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cat si faptul ca incepand cu aceasta luna societatea a angajat personal salarial.

Nerespectarea intocmai a prevederilor art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003, respectiv a **conditiilor** in care se poate acorda aceasta facilitate in cazul de fata a **momentului privind dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea in cota de 20%** (trim.I 2004 si nu trim.II 2004), **atrage dupa sine pierderea acordarii acestui drept.**

Rezulta astfel ca, societatea comerciala nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea in cota de 20% din valoarea cladirii respectiv pentru suma de ... lei, motivul fiind cel prezentat mai sus, si nu cel inscris de organele de control in Raportul de inspectie fiscala, respectiv faptul ca societatea avea drept de deducere pentru aceasta suma in anul 2003 si nu in anul 2004.

In plus, in valoarea cladirii pentru care societatea a calculat deducerea amortizarii in cota de 20% **este inclus si terenul** achizitionat prin aceeași factura, respectiv factura nr. .../30.10.2003, **mijloc fix care nu este supus amortizarii,** conform prevederilor legale citate mai sus si **pentru care nu se acorda aceasta deducere.**

De asemenea, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, prevede la **art.24, alin. (12)** ca **deducerea cheltuielilor cu amortizarea reprezinta 20% din valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil,** deci **nu 20% din valoarea de intrare plus modernizarile efectuate** asa cum a calculat societatea contestatoare aceasta reducere.

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestatia formulata** ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

IV - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C..... S.R.L. in conformitate cu prevederile art. 185 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C....S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.12.2004 de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Prahova.

2. In conformitate cu prevederile art.187 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, si si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ prezenta

decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,