



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.158 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL ...**, cu sediul în ..., str. ..., bl. ..., ..., județul

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă, de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține următoarele:

Creanța fiscală reprezentând impozit pe profit și majorările de întârziere aferente a fost stabilită în contradicție cu prevederile art. 13 și art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că:

- organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele justificative și datele din evidența contabilă, care constituie probe în stabilirea bazei de impunere;

- constatările organelor de control, finalizate prin determinarea obligației fiscale suplimentare privind impozitul pe profit, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor art. 5,6 și 7 din Codul de procedură fiscală;

- organele de inspecție, contrar prevederilor art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, nu verifică și nu stabilesc baza de calcul a impozitului pe profit în concordanță cu legătura de cauzalitate dintre venituri și cheltuieli și a prevederilor legislației fiscale;

- constatarea organelor de control, referitoare la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor în sumă de ... lei (dobândă contract leasing), se bazează doar pe explicația sumară din registrul jurnal (reglare solduri ...), fără a fi solicitate explicații suplimentare de la administrator;

- în perioada septembrie 2005 – decembrie 2006, societatea nu a înregistrat cheltuieli cu dobânzile aferente ratelor de leasing achitate, aceste cheltuieli fiind înregistrate în luna decembrie 2006;

- în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu reparațiile imobilizărilor corporale, cheltuieli efectuate în scopul menținerii parametrilor tehnici inițiali ai acestora;

- din raportul de inspecție fiscală nu rezultă acele aspecte sau condiții, care să permită organelor de control să stabilească natura lucrărilor efectuate.

Față de cele menționate, societatea contestatoare solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. 10920/2009, a Deciziei de impunere nr. .../...2009 precum și exonerarea de la plata sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.

.../...2009, organele de control ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2006, societatea comercială a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei, reprezentând *reglare solduri* ..., fără a avea la bază documente justificative.

De asemenea, s-a constatat că, în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008, SC X SRL ... a înregistrat cheltuieli reprezentând contavaloarea unor lucrări de natura investițiilor, în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei, pentru spațiul comercial situat în ..., str. ..., constând în: înlocuirea acoperișului, compartimentare spații comerciale, instalații electrice și sanitare, racordare gaz ;

- ... lei, pentru construcția unui depozit de materiale și de împrejmuire a acestuia.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli, motivând că, lucrările efectuate sunt de natura investițiilor, astfel că aceste cheltuieli urmează să fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Urmare celor constatate, organele de inspecție au procedat la majorarea bazei de impunere și au calculat, impozit pe profit suplimentar, în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei pentru anul 2006;
- ... lei pentru anul 2007;
- ... lei pentru anul 2008.

Pentru neachitarea, în termenele legale, a impozitului pe profit, au fost calculate **majorari de întârziere** în sumă totală de ... lei.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

a) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, pe motiv că au fost înregistrate în contabilitate, fără a avea la bază documente justificative

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra măsurii organelor de inspecție fiscală privind neacordarea deductibilității sumelor evidențiate în contabilitate cu titlu de „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în condițiile în care din documentele prezentate de societatea contestatoare, în susținerea cauzei, rezultă că aceste cheltuieli reprezintă dobânzi aferente ratelor de leasing achitate către în perioada septembrie 2005 - decembrie 2006.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, înregistrată în debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” prin creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” pe motiv că societatea nu deține documente justificative pentru operațiunea efectuată.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, suma de ... lei reprezintă dobânda aferentă ratelor de leasing achitate către în perioada septembrie 2005 - decembrie 2006, care a fost înregistrată pe cheltuieli doar în luna decembrie 2006.

În susținerea afirmațiilor sale, societatea contestatoare a prezentat *Cartea mare* a contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” pentru perioada: ianuarie 2005 - decembrie 2006.

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

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

De asemenea, potrivit art. 23 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

“Cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și

capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la inceputul anului si sfarsitul perioadei pentru care se determina impozitul pe profit. Prin capital imprumutat se intelege totalul creditelor si imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.”

Se reține faptul că din raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia nu rezultă în mod clar natura sumei care face obiectul măsurii dispuse.

De asemenea, din documentele aflate în dosarul cauzei nu se poate determina gradul de îndatorare al capitalului societății contestatoare.

b) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloarea unor lucrări de natura investițiilor

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra măsurii organelor de inspecție fiscală privind neacordarea deductibilității sumelor evidențiate în contabilitate cu titlu de cheltuieli cu reparațiile, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă constatările în baza cărora pentru acestea s-a făcut aplicațiunea prevederilor privind recuperarea cheltuielilor pe calea amortizării.

Perioada supusă inspecției fiscale: ianuarie 2007 - decembrie 2008

În fapt, organele de inspecție fiscală au dispus reîntregirea profitului impozabil al societății cu suma de ... lei, reprezentând, contravaloarea unor lucrări de natura investițiilor, din care:

- ... lei, pentru spațiul comercial situat în ..., str. ..., constând în: înlocuirea acoperișului, compartimentare spații comerciale, instalații electrice și sanitare, racordare gaz ;

- ... lei, pentru construcția unui depozit de materiale și de împrejmuire a acestuia, în acest sens, organele de control invocând prevederile art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată se arată că, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă argumentele avute în vedere la stabilirea lucrărilor efectuate în perioada supusă verificării, ca reprezentând investiții la mijloacele fixe.

În drept, în perioada supusă verificării, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prevede:

„Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix”, prevederi care se regăsesc și la art. 24 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

„(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.

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

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, pct. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, precizează:

“Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea, pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, prevede:

“Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.[...]

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Se reține faptul că din raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia nu rezultă în mod clar natura sumelor care fac obiectul măsurilor dispuse.

Organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 24 alin.(1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără ca din raportul de inspecție fiscală să rezulte constatările în baza cărora lucrările de reparații înscrise în facturi nu au fost recunoscute ca fiind efectuate în scopul „restabilirii stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate”, respectiv elementele în baza cărora toate lucrările au fost asimilate investițiilor având ca scop *“îmbunătățiri ale mijloacelor fixe amortizabile”*.

După cum s-a arătat, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă în mod clar *“motivele de fapt”*, element al actului administrativ fiscal prevăzut de art. 43 alin. (2) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată,

Organele de inspecție fiscală nu au analizat natura lucrărilor efectuate, astfel încât să rezulte dacă parametrii inițiali ai obiectivelor asupra cărora au fost efectuate lucrările, au fost îmbunătățiți, ori dacă intervenția a constat în înlocuirea unor subansamble uzate cu altele de același tip.

Mai mult, încadrând respectivele cheltuieli în categoria lucrărilor de natura investițiilor efectuate la spațiul comercial situat în ..., str. ..., organele de inspecție fiscală sunt obligate să recalculeze cheltuielile cu amortizarea și să stabilească atât cheltuiala deductibilă cât și cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“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.”

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, și întrucât, din actele aflate în dosarul cauzei nu se poate determina cu claritate baza de calcul a impozitului pe profit, pentru perioada: 01.01.2004 - 31.03.2009, D.G.F.P. a județului ... nu se poate pronunța asupra cuantumului impozitului pe profit cuprins în decizia de impunere contestată, astfel că se aplică prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în ceea ce privește **impozitul pe profit** în suma de **... lei și majorările de întârziere de ... lei**, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior, iar, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2009, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea, în sarcina **SC X SRL ...**, a obligațiilor de plată, către bugetul consolidat al statului, în suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... **lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... **lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control, altă decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

...