

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA**

DECIZIA NR. 30
din 02.06.2005
privind soluționarea contestației formulate de
SC SRL din localitatea,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. / 19.04.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. / 18.04.2005, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava sub nr. / 19.04.2005, cu privire la contestația formulată de SC SRL, având domiciliul fiscal în localitatea, strjudețul Suceava .

SC SRL, din localitatea, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr/10.03.2005, întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava privind suma delei, reprezentând :

-lei - impozit pe profit;
-lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei - penalități aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și 178 din Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC SRL, cu domiciliul fiscal în localitatea, strjudețul Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr/10.03.2005 întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava privind suma delei reprezentând impozit pe profit, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește capitolul din raportul de inspecție fiscală privind calcularea impozitului pe profit suplimentar, contestatoarea susține că organul de control nu a analizat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile cu respectarea reglementărilor legale în vigoare, respectiv art 10 din Legea 414/2002 și art 23 din Legea 571/2003.

Petenta precizează că din evidențele contabile proprii ale societății rezultă că dobânzile sunt integral deductibile fiscal.

Referitor la „așa-zisele” investiții efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel, înregistrate pe cheltuieli, se face mențiunea că investiția de modernizare a spațiilor a fost recepționată în anul 2003 și a însumatlei, iar în actul de control nu s-au nominalizat cheltuielile fără drept de deducere și facturile aferente acestora.

Conform Legii 15/1994, H.G. 964/1998 și H.G. 2139/2004 „investițiile efectuate la mijloace fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora”, respectiv „în cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane, materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient”. Aceleași acte normative prevăd: „cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli cu reparațiile”. Contestatoarea susține că în evidența contabilă a înregistrat în conturi de cheltuieli reparații curente și capitale.

Petenta susține că organele de control nu au ținut cont de faptul că societatea a realizat și export și astfel beneficia de cota redusă la impozitul pe profit, respectiv 6% pentru anul 2002 și 12.5% pentru anul 2003.

De asemenea, se face precizarea că organele de control nu au ținut cont de faptul că societatea beneficia de reduceri la impozitul pe profit de 50% și avea dreptul de a calcula amortizare fiscală de 20% pentru perioada iulie 2002 - decembrie 2004, pentru investițiile efectuate în anii verificați.

II. Prin decizia de impunere nr/10.03.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 7.03.2005, care a avut ca obiectiv verificarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, aferent lunii decembrie 2004 și a modului de constituire, evidențiere și plată a obligațiilor înregistrate către bugetul de stat, s-a stabilit că SC SRL datorează suplimentar bugetului de stat impozit pe profit în sumă delei, dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă delei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă delei.

Inspecția fiscală, efectuată la SC SRL, a avut ca obiectiv verificarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2004 și a modului de constituire, evidențiere și plată a obligațiilor înregistrate către bugetul de stat. Perioada supusă verificării a fost 1.01.2002-30.09.2004.

În urma controlului efectuat la SC SRL, care a avut în vedere perioada 1.01.2002-30.09.2004, organul fiscal a considerat că lucrările efectuate de societate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt investiții și nu reparații cum susține contestatoarea. Societatea a înregistrat lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel în contul de cheltuieli cu materiile prime și materialele (ct. 601). În raportul de inspecție fiscală, organul de control precizează faptul că societatea trebuia să înregistreze investițiile rezultate din lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel în contul de imobilizări corporale (ct. 231), prin înregistrarea contabilă 231=722.

Organul de control a constatat că, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat un capital împrumutat mai mare față de capitalul propriu și avea obligația să calculeze gradul de îndatorare în conformitate cu art 10 alin 2 din Legea 414/2002 și art 23 alin 1 din Legea 571/2003.

În conformitate cu prevederile art 21, alin 1 din Legea 571/2003, organul fiscal a stabilit un debit suplimentar delei reprezentând impozit pe profit, pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere în sumă delei. Pentru trimestrul IV

al anului 2004, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea datorează impozit pe profit la nivelul trimestrului III al anului 2004, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003.

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:

A. Referitor la suma contestată delei, reprezentând impozit pe profitsuplimentar pe anii 2002-2004, stabilit de organul fiscal prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă totală delei, înregistrate de societatea comercială contestatoare.

A1. În ceea ce privește cheltuielile cu lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă acestea reprezintă cheltuieli de reparații sau investiții amortizabile, în condițiile în care prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestui act nu se precizează natura acestor cheltuieli, documentele avute în vedere, precum și cuantumul acestora în totalul cheltuielilor neadmise la deducere.

În fapt, în urma controlului efectuat la SC SRL, care a avut în vedere perioada 1.01.2002-30.09.2004, organul fiscal a considerat că lucrările efectuate de societate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt investiții care trebuiau înregistrate în contul de imobilizări corporale.

Organul fiscal nu a precizat, în raportul de inspecție fiscală, natura cheltuielilor cu lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel și documentele avute în vedere, perioada în care au fost realizate respectivele lucrări și suma acestora.

Societatea comercială contestatoare susține că investiția de modernizare a spațiilor a fost recepționată în anul 2003, iar lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt de fapt reparații curente și capitale, pe care le-a înregistrat în contabilitate în contul 601.

În drept, în speță sunt incidente prevederile:

art 5 din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, aplicabilă în perioada 1.01.2002-30.06.2002, care stipulează:

„ **ART. 5**

(1) Amortizarea activelor corporale și necorporale se face în concordanță cu prevederile legale în vigoare. [...] ”

art 11 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă în perioada 1.07.2002-31.12.2003, care stipulează:

„ **ART. 11**

(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului

imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.[...] "

art 4 din Legea 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, aplicabilă în perioada 1.01.2002-31.12.2003, care stipulează:

„ ART. 4

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. "

pct 7 și 9 din H.G. 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, aplicabilă în perioada 1.01.2002-31.12.2003, care stipulează:

„ 7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...] d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

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

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. "

„ 9. 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. "

și ale art 24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă începând cu data de 1.01.2004, care stipulează:

„ 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.[...]

(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;[...] "

Din articolele de lege citate rezultă următoarele:

- cheltuielile aferente lucrărilor ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente, realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, sunt considerate cheltuieli cu investițiile, care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării;
- cheltuielile aferente lucrărilor ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente, care au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate, sunt considerate cheltuieli cu reparațiile, care se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

Contestatoarea susține că lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt, de fapt, reparații curente și capitale, care au avut ca efect restabilirea stării tehnice inițiale a mijloacelor fixe existente.

Organul de control precizează, în raportul de inspecție fiscală, că lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt investiții care trebuiau înregistrate în contul de imobilizări corporale și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În raportul de inspecție fiscală, organul de control nu precizează documentele în baza cărora au fost înregistrate în contabilitate cheltuielile aferente lucrărilor efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel și natura acestor cheltuieli, care să susțină afirmația că acestea au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, putând fi considerate cheltuieli cu investițiile. De asemenea, nu au fost specificată perioada în care au fost realizate respectivele lucrări și suma acestora.

Întrucât organul de inspecție fiscală nu arată baza legală, nu precizează natura cheltuielilor efectuate și documentele avute în vedere, susținerea contestatoarei că lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel sunt de fapt reparații curente și capitale nu poate fi analizată.

A2. În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestui act, nu se prezintă modul de calcul al gradului de îndatorare și influența fiscală a acestuia, respectiv procentul în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

În fapt, organul fiscal a constatat că, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat un capital împrumutat mai mare decât capitalul propriu și avea obligația de a calcula gradul de îndatorare, pentru a putea determina proporția în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

De asemenea, organul de control nu a prezentat modul de calcul al gradului de îndatorare și influența fiscală a acestuia, respectiv procentul în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

Contestatoarea susține că din evidențele contabile ale societății rezultă că dobânzile sunt integral deductibile fiscal.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile, sunt aplicabile prevederile:

art 4 din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, aplicabilă în perioada 1.01.2002-30.06.2002, care stipulează:

„ Art 4

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

[...] p) cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor, altele decât cele acordate de bănci și de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, care depășesc dobânzile active medii ale băncilor, comunicate de Banca Națională a României;[...] ”

art 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă în perioada 1.07.2002-31.12.2003, care stipulează:

„ ART. 10

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu.

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.[...] „

și ale art 23 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă începând cu data de 1.01.2004, care stipulează:

„ ART. 23

Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu.[...]

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu inclusiv, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi, plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași

condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora. [...]"

Din textele de lege citate mai sus rezultă următoarele:

în perioada 1.01.2002-30.06.2002, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile fiscal;

în perioada 1.07.2002-30.09.2004, cheltuielile cu dobânzile datorate băncilor pentru creditele angajate sunt deductibile fiscal în funcție de gradul de îndatorare a capitalului, integral pentru o valoare mai mică decât 1 și până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului pentru o valoare mai mare decât 1.

Contestatoarea susține că din evidențele contabile ale societății rezultă că dobânzile sunt integral deductibile fiscal.

Organul de inspecție fiscală precizează în raportul de inspecție fiscală că în perioada supusă verificării societatea a înregistrat în evidențele contabile un capital împrumutat mai mare decât capitalul propriu și avea obligația de a calcula gradul de îndatorare, pentru a putea determina proporția în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

Organul de control nu a prezentat în raportul de inspecție fiscală modul de calcul al gradului de îndatorare a capitalului, nu a specificat nivelul veniturilor cu dobânzile și cât reprezintă 10% din celelalte venituri realizate de contribuabil, pentru a se putea stabili proporția în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile.

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organul fiscal a ținut cont la stabilirea cuantumului cheltuielilor cu dobânzile deductibile de faptul că în perioada 1.01.2002 - 30.06.2002 acestea sunt integral deductibile fiscal.

Întrucât organul de inspecție fiscală nu prezintă ce influență fiscală are gradul de îndatorare peste 1, respectiv procentul în care cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile, susținerea contestatoarei că din evidențele contabile ale societății rezultă că dobânzile sunt integral deductibile fiscal nu poate fi analizată.

Susținerea petentei că organul de control nu a ținut cont la recalcularea impozitului pe profit, pe perioada verificată, că societatea beneficiază de facilități fiscale privind reducerea impozitului pe profit, ca urmare a realizării de exporturi și investiții, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul contestatoarei de a beneficia de facilități fiscale nu a făcut obiectul actului contestat.

În ceea ce privește prezentarea detaliată de către organele de inspecție fiscală, a modului în care contribuabilul a tratat, din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu lucrările efectuate la centrul de achiziții ciuperci și la hotel și cheltuielile cu dobânzile, se rețin prevederile anexei 2 din Instrucțiunile de completare a formularului „*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*”, aprobate prin O.M.F. nr 1109/2004, care la punctul 5 stipulează:

„ 5. Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:

[...] c) rubrica "Motivele de fapt": se va prezenta detaliat și în clar modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală o operațiune

patrimonială, cu precizarea consecinței fiscale;

d) rubrica "Temeiul de drept": se va prezenta detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege.

Informațiile prevăzute la lit. b), c) și d) se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și accesorii ale acestora."

Având în vedere cele prezentate, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr./10.03.2005 pentru capitolul privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă delei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze la reverificarea impozitului pe profit, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor art 185 (3) „*Soluții asupra contestației*” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

„ (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.”

B. Referitor la suma contestată delei, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere în sumă delei, calculate de organul fiscal ca urmare a neachitării impozitului pe profit suplimentar stabilit prin decizia de impunere nr/10.03.2005.

Ca urmare a neachitării impozitului pe profit suplimentar stabilit prin decizia de impunere nr/10.03.2005, organul de control a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală delei.

Întrucât pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă delei, care a generat aceste accesorii, decizia de impunere a fost desființată, urmând să se procedeze la reanalizarea acestuia, strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, și să se emită un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță, se va desființa decizia de impunere și pentru dobânzile și penalitățile aferente.

Având în vedere principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează principalul), se va desființa Decizia de impunere nr./10.03.2005 și pentru dobânzile de întârziere în sumă delei și penalitățile de întârziere în sumă delei, în vederea recalculării acestora în funcție de cele constatate la reanalizarea impozitului pe profit.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 4 și 5 din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit, art 10 și 11 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, art 4 din Legea 15/1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art 23 și 24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct 5 anexa 2 din Instrucțiunile de completare a formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală”, aprobate prin O.M.F. nr 1109/2004, pct 7 și 9 din H.G. nr. 909 / 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, coroborate cu art. 185 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr/10.03.2005, întocmită de Activitatea de Control Fiscal Suceava **privind suma delei**, reprezentândlei - impozit pe profit,lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,lei - penalități aferente impozitului pe profit, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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