

**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE  
CARAȘ-SEVERIN**

Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA NR.31**

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** Reșița

Serviciul Soluționare Contestații, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, a fost sesizat de Activitatea de Control Fiscal, asupra contestației formulate de **SC JUPITER SERV SRL** Reșița.

Obiectul contestației îl reprezintă suma de - lei, reprezentând:

- - lei - diferență impozit pe profit;
- - lei – majorări de întârziere aferente.

Suma de - lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, din cadrul Activității de Control Fiscal, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007, având la bază constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr./2007.

Menționăm că, diferența de impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007 este în sumă totală de - lei, SC X SRL contestând parțial pentru suma de - lei. Întrucât în anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr./2007 accesoriile sînt calculate pentru toată diferența de impozit pe profit stabilită, s-a impus calculul separat al accesoriilor aferente diferenței de impozit pe profit contestate, acestea fiind în sumă de - lei, conform anexă la dosarul cauzei.

Constatînd că, în speță, sînt îndeplinite dispozițiile art.175 și art.179, alin.1, lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Serviciul Soluționare Contestații, din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin, este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de SC X SRL.

**I.** Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007 societatea motivează următoarele:

În perioada 2003 – 2005 SC X SRL achiziționează un număr de 3 apartamente și 14 garsoniere (apartamente cu o cameră). Deoarece acestea au fost achiziționate în scopul închirierii (realizării de venituri impozabile) societatea a efectuat o serie de reparații pe parcursul anilor 2005 – 2006 în vederea aducerii acestora în condiții de utilizare. Reparațiile au fost efectuate în regie proprie.

Prin aceste reparații s-a urmărit reabilitarea imobilelor amintite, avînd în vedere starea în care au fost achiziționate și nu au vizat îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora.

Societatea consideră că, înlocuirea ferestrelor, ușilor, instalației electrice, instalației termice, zugrăvitul interior, înlocuirea obiectelor sanitare etc. nu au făcut decât să aducă aceste imobile în stare de funcționare și, în consecință, aceste cheltuieli nu pot fi considerate investiții.

În susținerea celor de mai sus societatea invocă prevederile Legii nr.15/1994, republicată, art.4, lit.d) care precizează în ce cazuri reparațiile efectuate la mijloacele fixe sînt considerate investiții: „sînt considerate mijloace fixe investițiile efectuate la mijloace fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix”.

Referitor la cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe societatea mai invocă prevederile Ordinului nr.306/2002 actualizat la pct.4.33 care specifică în ce situație aceste cheltuieli sînt considerate investiții: „În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o investiție”.

Contestatorul mai face trimitere și la Ordinul nr.1752/2005, pct.94, alin.(1) unde se precizează în ce situații cheltuielile ulterioare sînt considerate cheltuieli curente sau investiții, și anume: „Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată”. Totodată, la alin.(2) se specifică: „Sînt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial”.

Societatea mai invocă și prevederile H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, cap.III, pct.2, alin.5: „Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații”.

Avînd în vedere că prin reparațiile efectuate parametrii tehnici inițiali nu au suferit îmbunătățiri, iar aceste imobile nu au adus venituri sau beneficii suplimentare față de cele estimate inițial, societatea consideră abuzivă încercarea organului de control de a nu recunoaște aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli curente.

Totodată, cheltuielile efectuate de SC X SRL nu au avut ca scop obținerea de beneficii suplimentare, ci mai degrabă s-a încercat reabilitarea acestor imobile în scopul de a putea fi utilizate.

În acest sens, societatea mai invocă prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.24, alin.3, lit.d precizează: „sînt considerate mijloace fixe amortizabile 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”.

Contestatorul consideră că prin înlocuirea unor părți componente ale imobilelor și refacerea utilităților nu a schimbat parametrii tehnici inițiali, oricum necunoscuți și neidentificați de organul de control. Deși organul de control face trimitere la modificarea parametrilor tehnici inițiali nu aduce nici un argument în acest sens.

Ca urmare, contestatorul se întreabă:

1. Cum a apreciat, măsurat și comparat organul de control parametri tehnici inițiali cu cei actuali și cum a stabilit tehnic că au fost modificați acei parametri tehnici inițiali?

2. Cum a calculat, măsurat și estimat că societatea va obține beneficii suplimentare față de cele estimate inițial fără a cunoaște ce venituri sau beneficii a estimat societatea la data achiziției imobilelor respective?

În cuprinsul contestației societatea mai sesizează aspecte privind nerespectarea prevederilor legale privind drepturile contribuabilului:

1. S-a verificat perioada 01.01.2005 – 30.09.2006 în condițiile în care anul 2006 nu era exercițiu financiar închis (nu a fost depus bilanțul contabil și nici declarația anuală privind impozitul pe profit);

2. Totodată, de la ultima verificare a impozitului pe profit (31.12.2004) nu sînt trei ani, așa cum prevede codul de procedură („inspecția fiscală se efectuează pe o perioadă de trei ani”);

3. Contribuabilul nu a fost înștiințat 15 zile înainte de faptul că urmează să fie supus unei inspecții fiscale așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală (avizul este înregistrat la D.G.F.P. C-S sub nr./2007, iar verificarea s-a efectuat în intervalul 12.02.2007 – 14.02.2007).

Față de cele prezentate contestatorul solicită anularea/desființarea parțială a Deciziei de impunere nr./2007 pentru suma de - lei – impozit pe profit și accesoriile aferente.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr./2007, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.07.2005 – 31.08.2006, societatea înregistrează cheltuieli, în sumă totală de - lei, reprezentînd achiziții de materiale de construcții, precum bitum, ciment, gresie, faianță, țevi, adevizi, oțel beton, plăci azbociment, uși cu tocure, materiale sanitare, țimplărie PVC, glet, BCA, calorifere, podele, polyglass, folie, dibluri, polistiren, ferestre mansardă cu accesorii. Acestea au fost înregistrate în evidența contabilă astfel:

- în contul 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” suma de - lei, în perioada 01.07.2005 – 31.12.2005;

- în contul 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” suma de - lei, în perioada 01.01.2006 – 31.08.2006.

Organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile menționate mai sus reprezintă investiții efectuate la bunurile imobile ale societății (garsoniere, apartamente), investiții care sînt considerate mijloace fixe amortizabile, conform art.24, alin.3, lit.d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Conform Reglementărilor contabile prevăzute de O.M.F.P. nr.306/2002 și O.M.F.P. nr.1752/2006, organele de inspecție fiscală consideră că societatea avea obligația de a înregistra în evidența contabilă suma de - lei, reprezentînd investiții efectuate la bunurile imobile ale societății, prin nota contabilă:

231 „Imobilizări corporale în curs” = 404 „Furnizori de imobilizări”.

În consecință, prin înregistrarea sumei de - lei direct în conturile de cheltuieli, societatea a influențat profitul impozabil și impozitul pe profit aferent. Astfel, organele de inspecție fiscală consideră aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, recalculând, pentru perioada 01.07.2005 – 30.09.2006, impozitul pe profit, conform art.19 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina societății o diferență de impozit pe profit de plată, în sumă de - lei și majorări de întârziere aferente, în sumă de - lei (anexa nr.1 la Referatul cu propuneri de soluționare).

III. Luînd în considerare constatările organului de control, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și reglementările legale în vigoare în perioada verificată, invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă sumele evidențiate în contabilitate cu titlu de cheltuieli privind alte materiale consumabile și cheltuieli privind materialele nestocate aferente unor achiziții de materiale de construcții reprezintă cheltuieli de reparații sau investiții amortizabile și implicit dacă acestea sînt deductibile la calculul profitului impozabil.*

**În fapt**, în perioada 01.07.2005 – 31.08.2006, societatea înregistrează cheltuieli, în sumă totală de - lei, reprezentînd achiziții de materiale de construcții, precum bitum, ciment, gresie, faianță, țevi, adezivi, oțel beton, plăci azbociment, uși cu tocuri, materiale sanitare, tîmplărie PVC, glet, BCA, calorifere, podele, polyglass, folie, dibluri, polistiren, ferestre mansardă cu accesorii. Acestea au fost înregistrate în evidența contabilă astfel:

- în contul 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” suma de - lei, în perioada 01.07.2005 – 31.12.2005;

- în contul 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” suma de - lei, în perioada 01.01.2006 – 31.08.2006.

Prin Raportul de inspecție de inspecție fiscală nr./2007 s-a consemnat faptul că, achizițiile mai sus menționate au reprezentat investiții efectuate la bunurile imobile ale societății (garsoniere, apartamente etc.), investiții care sînt considerate mijloace fixe amortizabile, conform art.24, alin.(3), lit.d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel că a fost calculată diferență de impozit pe profit aferentă acestor cheltuieli, în sumă de 12.552 lei. Ca urmare, organele de control fiscal consideră că, societatea avea obligația înregistrării în evidența contabilă a sumei de - lei, reprezentînd achiziții de materiale de construcții, prin nota contabilă: 231 „Imobilizări corporale în curs” = 404 „Furnizori de imobilizări” și nu direct pe conturile de cheltuieli mai sus menționate, cheltuieli care au diminuat profitul impozabil și, implicit impozitul pe profit.

Pe de altă parte, contestatorul consideră că, prin reparațiile efectuate (înlocuirea ferestrelor, ușilor, instalației electrice, instalației termice, zugrăvitul interior, înlocuirea obiectelor sanitare etc.) s-a urmărit reabilitarea imobilelor amintite, avînd în vedere starea în care au fost achiziționate și nu au vizat îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, iar aceste imobile nu au adus venituri sau beneficii suplimentare față de cele estimate inițial.

**În drept**, pentru cauza supusă soluționării sînt incidente prevederile **Legii nr.15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art.4: „Sînt, 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 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) Sînt, 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 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 O.G. nr.54/1997, precizează:

*„Sînt 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 ambient”.*

De asemenea, **pct.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 O.G. nr.54/1997, prevede: „ *[...] 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”.*

Totodată, **H.G. nr.2139/2004** pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe la

cap.III,pct.2, alin.5 precizează: „Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sînt considerate cheltuieli de reparații”.

În sensul prevederilor acestor articole de lege, s-au reținut motivațiile contestatoarei referitoare la încadrarea eronată în categoria investițiilor efectuate la bunurile imobile ale societății, de către organele de control fiscal, a achizițiilor de materiale de construcții, precum bitum, ciment, gresie, faianță, țevi, adezivi, oțel beton, plăci azbociment, uși cu tocure, materiale sanitare, tîmplărie PVC, glet, BCA, calorifere, podele, polyglass, folie, dibluri, polistiren, ferestre mansardă cu accesorii.

În ceea ce privește acest aspect, organele de inspecție fiscală nu au expus motivele pe baza cărora toate achizițiile și lucrările efectuate reprezintă numai investiții considerate mijloace fixe amortizabile, în raportul de inspecție fiscală neexistînd nici o referire la existența sau inexistența unor situații de lucrări sau alte documente referitoare la efectuarea lucrărilor de reparații sau investiții prin care să se constate necesitatea restabilirii stării inițiale sau îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării.

Potrivit actelor normative prezentate s-a reținut că, organele de control trebuiau să facă o delimitare a achizițiilor efectuate, a lucrărilor executate, să specifice care achiziții și lucrări pot fi considerate cheltuieli efectuate în scopul restabilirii stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și care achiziții și lucrări pot fi încadrate în categoria cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, putînd fi considerate investiții efectuate la mijloacele fixe existente.

Pe cale de consecință, pentru diferența de impozit pe profit, în sumă de - lei, aferentă achizițiilor de materiale de construcții efectuate în perioada 01.07.2005 – 31.08.2006, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007 și Raportul de inspecție fiscală nr./2007 urmează a se desființa, în conformitate cu art.186, alin.3) din **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

*„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”.*

În aplicarea art.186, alin.3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **O.M.F.P. nr.519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

*„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.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decît cele din actul desființat, acesta putînd fi contestat potrivit legii”.*

Referitor la afirmațiile contestatorului privind încălcarea drepturilor contribuabilului acestea nu se pot reține în soluționarea cauzei, întrucât acestea nu sînt motivate în drept.

Pentru considerentele menționate mai sus și temeiul art.180 și art.186 (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## ***DECIDE***

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./2007 pentru suma de - lei, reprezentînd diferență de impozit pe profit și pentru suma de - lei, reprezentînd accesorii aferente, urmînd ca organele de control fiscal, din cadrul Activității de Control Fiscal, să procedeze la aplicarea prevederilor pct.12.7 și pct.12.8 din **O.M.F.P. nr.519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Caraș-Severin, în termen de 6 luni de la comunicare.