

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 77 din 01.08.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa din 14.07.2008 asupra contestatiei formulate de catre SC X SA, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 15.07.2008.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 24.06.2008, emisa de Administratia Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 23.06.2008 si are ca obiect suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestia formulata, SC X SA, reprezentata legal de lichidatorul S, solicita admiterea acesteia si anulara in parte a actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare, cu ocazia reverificarii actelor de control contestate initial, cheltuielile minime efectuate pentru functionarea societatii, justificate cu documentele anexate la contestatia initiala, la care s-au mai adaugat ulterior si alte inregistrari.

Contestatoarea solicita reducerea bazei de impozitare cu cel putin ... lei, a impozitului pe profit stabilit suplimentar cu circa lei si a obligatiilor accesorii cu ... lei, sustinand ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare cheltuieli cu impozitele si taxele datorate bugetului local, cheltuieli cu inregistrarea societatii la Oficiul Registrului Comertului, publicitatea in Monitorul Oficial, cheltuieli cu conducerea evidentelor contabile ale societatii precum si cheltuieli judecatoresti.

In sustinerea contestatiei, SC X SA invoca prevederile art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 23.06.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala partiala si a vizat perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, fiind efectuata in urma Deciziei din 05.05.2008 a Directiei Generale a Finantelor Publice prin care a fost desfiintat pct. 3.2. "Impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.02.2008 si a fost anulata decizia de impunere din 27.02.2008, urmand sa se incheie alte acte administrative fiscale, care vor avea in vedere strict considerentele prezentate in decizie.

SC X SA a fost infiintata in anul 2002, in baza Hotararii Adunarii Generale Extraordinare a Actionarilor SC C SA, prin care s-a hotarat divizarea acestei societati si infiintarea a 12 noi societati, prin preluarea de catre acestea de cote-parti din patrimoniul SC C SA, conform Proiectului de divizare a SC C SA (publicat in Monitorul Oficial partea a IV a), a actului aditional la actul constitutiv al SC C SA autentificat in 07.04.2006 si a Protocolului din 26.01.2006 si are ca obiect de activitate "inchirierea si subinchirierea bunurilor imobile proprii sau inchiriate."

Imobilele preluate de catre SC X SA din patrimoniul SC C SA au fost inregistrate in evidenta contabila, in contul 212 "Cladiri", la valoarea de ... lei, in anul 2006, cand au fost intocmite primele acte contabile.

Imobilele sunt cuprinse in bilantul contabil pe anul 2006 si in balantele de verificare lunare intocmite in anii 2006 si 2007.

In perioada 2003-2005, SC X SA nu a desfasurat nici o activitate, asa cum rezulta din declaratiile pe proprie raspundere depuse de catre reprezentantul legal al societatii la organele fiscale.

Urmare a cererii de mentiuni inregistrata la Oficiul Registrului Comertului in 02.03.2006, prin Incheierea din 03.03.2006 a fost suspendata activitatea firmei pentru o perioada anterioara pronuntarii acesteia, respectiv pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2005.

Prin Incheierea din 06.03.2006 a judecatorului delegat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal, s-a dispus inscrierea mentiunii privind reluarea activitatii societatii incepand cu data de 01.01.2006.

Prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel in data de 01.03.2007 s-a dispus dizolvarea societatii iar prin Incheierea din 28.11.2007 a Tribunalului s-a dispus revocarea administratorului existent pana la acea data, respectiv a SC C SA si numirea lichidatorului S.

In perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, in spatiul detinut de SC X SA si-a desfasurat activitatea SC B SRL.

Pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2005, SC X SA nu a facturat chiria catre SC B SRL, aceasta fiind facturata si incasata de catre SC C SA, desi spatiul apartinea SC X SA inca de la infiintare in anul 2002.

Avand in vedere art. 5 din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comertului si art. 24 din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, conform carora o societate produce efecte juridice si este opozabila fata de terti de la data inregistrarii acesteia la Oficiul Registrului Comertului, precum si faptul ca SC X SA s-a infiintat in luna iulie 2002 prin preluarea unei cote-parti din capitalul social al SC C SA, incepand cu aceasta data, imobilele respective apartin SC X SA.

În consecință, pentru spațiul aflat legal în proprietatea SC X SA și utilizat de către SC B SRL, chiria trebuia facturată, înregistrată în evidența contabilă și încasată de către SC X SA, pentru toată perioada verificată, inclusiv pentru anii 2003 - 2005.

Din actele prezentate de către societate s-a constatat că SC C SA a fost cea care a facturat și încasat chiria pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2005 iar SC X SA a emis facturi pentru chirie către SC B SRL doar pentru perioada 01.01.2006 - 15.03.2007.

Pentru perioada 16.03.2007 - 31.12.2007 nu a fost emisă nici o factură pentru chirie către SC B SRL, cu toate că SC X SA ar fi trebuit să factureze în continuare chiria, chiar dacă a fost inițiat procesul de dizolvare/lichidare.

Punerea la dispoziția unui chirias a spațiului detinut de o societate comercială generează pentru aceasta atât dreptul cât și obligația de a emite facturi fiscale pentru chirie.

Spațiul pus la dispoziția SC B SRL aparține SC X SA încă de la înregistrarea acesteia la Oficiul Registrului Comerțului în luna iulie 2002, fiind inclus în capitalul social, conform actelor de înființare ale societății.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au determinat veniturile din chirii care trebuiau înregistrate de către SC X SA, având în vedere faptul că în perioada verificată în spațiul detinut de aceasta a funcționat ca și chirias SC B SRL.

Astfel, pentru veniturile din chirii facturate și încasate de către SC C SA și care în mod legal trebuiau înregistrate de către SC X SA în perioada 01.01.2003 - 31.12.2005, organele de inspecție fiscală au fost stabilit un profit impozabil suplimentar, un impozit pe profit, precum și majorări și penalități de întârziere.

Pentru perioada 01.01.2006 - 15.03.2007, SC X SA a emis facturi de chirie pentru spațiul închiriat la SC B SRL, facturi care au fost înregistrate în contabilitate, dar începând cu data de 16.03.2007 nu se mai emit astfel de facturi deși chiriasul continua să funcționeze în acest spațiu.

Pentru perioada 01.03.2007 - 15.03.2007, SC X SA a emis factura fiscală din 15.03.2007, în valoare de ... lei, plus taxă pe valoarea adăugată, către SC X SRL, reprezentând contravaloarea chiriei.

Rezulta ca pentru o luna intreaga, suma reprezentand chiria datorata de chirias ar fi fost de ... lei, iar pentru un trimestru chiria care ar fi trebuit facturata este de ... lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 16.03.2007 - 31.12.2007, un profit impozabil suplimentar in suma de 1.919 lei, un impozit pe profit si majorari de intarziere.

Pentru intreaga perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit impozabil suplimentar in suma de ... lei, cu un impozit pe profit in suma de ... lei.

Prin cele prezentate, au fost incalcate prevederile art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, ale art. 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pentru anul 2003, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anii 2004,2005 si 2006 si ale art. 19 din Legea nr. 343/2006 privind modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 pentru anul 2007.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma totala de ... lei, conform art. 12 si 13 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art. 108 si 109 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in perioada verificata, SC C SA a emis catre SC X SA facturi fiscale pentru recuperarea unor cheltuieli efectuate de catre aceasta in numele SC X SA , in baza art. IV alin. (2) din contractul de administrare incheiat intre cele doua societati, in care a fost prevazuta suma de ... lei/luna, reprezentand cheltuieli de administrare.

Aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SA pe baza documentelor justificative (facturi fiscale) si au fost recunoscute de catre organele de inspectie fiscala ca fiind deductibile.

Referitor la sustinerea reprezentantului societatii ca la calcularea profitului impozabil ar fi trebuit luate in considerare si alte cheltuieli care au fost efectuate si inregistrate de catre SC C SA in numele SC X SA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli pot fi recunoscute doar dupa inregistrarea lor in contabilitatea SC X SA, pe

baza unui document justificativ, cum ar fi o factura fiscala emisa de SC C SA si inregistrata in evidenta contabila a acesteia la venituri daca in momentul efectuarii platii au fost trecute pe cheltuieli.

Pentru alte cheltuieli nu exista o defalcare efectuata pe baza de documente justificative de partile implicate sau de catre lichidator, motiv pentru care nu au fost inregistrate in evidenta contabila pana la data de 31.12.2007.

Astfel, spre exemplificare, pentru impozitul pe cadiri si taxa pentru terenuri, chiar societatea recunoaste prin adresa din 01.03.2008 trimisa Directiei Venituri din cadrul Primariei, ca s-a propus defalcarea acestor obligatii pentru fiecare din cele 12 societati desprinse din SC C SA si ca s-au purtat discutii pe aceasta tema cu Directia Venituri dar ca inca nu s-a stabilit procedeul de impunere.

In baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 23.06.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au emis decizia de impunere din 24.06.2008 privind obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Referitor la suma reprezentand impozit pe profit, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca cheltuielile invocate de catre SC X SA sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care nu au la baza documente justificative si nici nu au fost inregistrate in evidenta contabila si implicit daca societatea datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere din 24.06.2008.

In fapt, SC X SA a fost infiintata in anul 2002, in baza Hotararii Adunarii Generale Extraordinare a Actionarilor SC C SA, prin care s-a hotarat divizarea acestei societati si infiintarea a 12 noi societati, prin preluarea de catre acestea de cote-parti din patrimoniul SC C SA si

are ca obiect principal de activitate "inchirierea si subinchirierea bunurilor proprii"(cod CAEN 7020).

In perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, in spatiul detinut de SC X SA din luna iulie 2002 si-a desfasurat activitatea SC B SRL.

Pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2005 chiria a fost facturata de catre SC C SA iar SC X SA a emis facturi pentru chirie catre SC B SRL doar pentru perioada 01.01.2006 - 15.03.2007.

Pentru perioada 16.03.2007 - 31.12.2007 nu a fost emisa nici o factura pentru chirie catre SC B SRL, desi societatea a continuat sa functioneze in aceasta perioada in spatiul detinut de catre SC X SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru spatiul aflat legal in proprietatea SC X SA si utilizat de catre SC B SRL, chiria trebuia facturata, inregistrata in evidenta contabila si incasata de catre SC X SA, si nu de catre SC C SA, inclusiv pentru perioada 2003 - 2005 iar pentru perioada 16.03.2007 - 31.12.2007, SC X SA ar fi trebuit sa factureze in continuare chiria, chiar daca a fost initiat procesul de dizolvare/lichidare motiv pentru care au calculat un profit impozabil suplimentar in suma de ... lei si un impozit pe profit in suma de ... lei.

SC X SA nu contesta veniturile impozabile determinate suplimentar de catre organele de inspectie fiscala insa solicita reducerea profitului impozabil "cu minimum lei" si pe cale de consecinta a impozitului pe profit, cu cheltuielile efectuate de societate in perioada verificata, respectiv cheltuieli cu impozitele si taxele datorate bugetului local, cheltuieli cu inregistrarea societatii la Oficiul Registrului Comertului, publicitatea in Monitorul Oficial, cheltuieli cu conducerea evidentelor contabile ale societatii precum si cheltuieli judecatoresti, justificate cu documente.

In drept, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2003, prevede:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile."

Art. 9 alin. (1) si alin. (7) lit. j) din acelasi act normativ care precizeaza:

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii;”

Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

Art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 precizeaza:

“(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.

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca la calculul profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile care nu au la baza documente justificative.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 23.06.2008, organele de inspectie fiscala au luat in considerare toate cheltuielile inregistrate de SC X SA in evidenta contabila, pe baza facturilor fiscale emise de SC C SA, reprezentand cheltuieli de administrare.

In ceea ce priveste sustinerea reprezentantului societatii ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa ia in considerare si alte cheltuieli care au fost efectuate si inregistrate de catre SC C SA in numele SC X SA, se retine ca aceste cheltuieli vor deveni deductibile pentru SC X SA dupa inregistrarea lor in contabilitate, pe baza de documente justificative emise de catre SC C SA catre contestatoare, in situatia in care aceste cheltuieli au fost efectuate in numele acesteia.

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu impozitele si taxele locale pentru cladiri si terenuri, asa cum rezulta din din 01.03.2008 transmisa de catre lichidatorul SC X SA Directiei Venituri din cadrul Primariei, in perioada 2003 - 2007, plata acestora a fost efectuata de catre SC C SA pentru toate cladirile si terenurile detinute de cele 12 societati desprinse din aceasta.

Prin aceeasi adresa, lichidatorul societatii solicita Directiei Venituri din cadrul Primariei sa-l informeze oficial cu privire la volumul platilor reprezentand impozitul pe cladiri si taxe pentru folosirea terenurilor de stat, efectuate de catre SC C SA pentru fiecare din cele 12 societati, in perioada 2003 - 2007, fara a primi insa nici un raspuns.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu puteau lua in considerare cheltuielile respective in conditiile in care pana la data inspectiei fiscale nu s-a putut face o defalcare a impozitelor si taxelor locale pentru fiecare din cele 12 societati desprinse din SC C SA.

Nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatoarei ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de cheltuielile cu inregistrarea societatii la Oficiul Registrului Comertului, publicitatea in Monitorul Oficial, precum si cheltuielile judecatoresti, efectuate de catre societate, deoarece asa cum s-a aratat in continutul deciziei organele de inspectie fiscala au considerat deductibile toate cheltuielile inregistrate in evidenta contabila.

Avand in vedere cele precizate, se retine ca organele de inspectie fiscala au calculat in mod corect profitul impozabil suplimentar in suma de ... lei si impozitul pe profit in suma de ... lei, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SA datoreaza majorarile si penalitatile de intarziere, stabilite prin decizia de impunere din 24.06.2008.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, intrucat SC X SA nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile din inchirierea unor constructii aflate in patrimoniul sau, organele de inspectie fiscala au calculat un profit impozabil suplimentar in suma de ... lei si un impozit pe profit in suma de ... lei.

In drept, art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, in vigoare pana la data de 31.12.2003, prevede:

"Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere."

Art. 13 din acelasi act normativ precizeaza:

"Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Incepand cu data de 01.01.2004, dobanzile se datoreaza conform art. 108 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile, completarile si republicarile ulterioare, care prevede:

"Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

Art. 109 din ordonanta precizeaza:

"Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Incepand cu data de 01.01.2006, se datoreaza majorari de intarziere conform art. 115 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

Art. 116 alin. (1) si (5) acelasi act normativ precizeaza:

"(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

"(5) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit au fost calculate conform art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, care precizeaza:

"Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobanzilor, penalitatilor de orice fel si a amenzilor, se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare celei in care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor si/sau a penalitatilor."

Incepand cu data de 01.01.2004, penalitatile de intarziere se datoreaza conform art. 114 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile si republicarile ulterioare, care prevede:

"Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor."

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca pentru impozitul pe profit neachitat la termen in suma de ... lei, SC X SA datoreaza majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma totala de ... lei,

motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.