



DECIZIA nr. 48 din 2009

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../...2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în ..., Str. ..., Nr. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, din care societatea contestă suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei taxă pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, solicită recalcularea debitelor stabilite în sarcina societății și modificarea corespunzătoare a actului atacat, invocând următoarele motive:

Organele de control nu au recunoscut cheltuielile cu chiria unui apartament cu ... camere și dependințele aferente și utilizate exclusiv ca locuințe de serviciu de către cei doi administratori și directorul tehnic ai societății în baza Hotărârilor AGA nr. .../...2007 și nr. .../...2007, anexate la contestație.

Contestatară menționează, că organele de inspecție au considerat aceste cheltuieli ca și cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. (e) din Codul Fiscal și nu ca cheltuieli aferente unor locuințe de serviciu, stipulate de art. 21, alin. (3), lit. (L) din același act normativ, considerând că societatea ar fi cheltuit sume mult superioare în cazul cazării acestor persoane în hoteluri sau alte spații de cazare similare.

Societatea precizează că în conformitate cu prevederile anexei nr. 1 din Legea nr. 114/1996 (legea locuinței) s-a încadrat în suprafețele minimale prevăzute pentru una sau două persoane beneficiare a locuințelor de serviciu. Pentru aceste motive solicită recunoașterea integrală a sumei de ... lei ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, respectiv diminuarea impozitului pe profit suplimentar stabilit cu suma de ... lei, a TVA cu suma de ... lei, a majorărilor de întârziere la impozitul pe profit cu suma de ... lei și la TVA cu suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție nu au recunoscut deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile bancare în suma de ... lei, ca urmare a depășirii nivelului maxim al gradului de îndatorare prevăzut de art. 23. alin. (2) din Codul Fiscal, cu toate că acest articol precizează clar că se pot deduce integral aceste cheltuieli dacă gradul de îndatorare este egal sau mai mic de 3 (trei). Societatea consideră, că este legală nerecunoașterea acestor cheltuieli pentru partea care depășește nivelul maxim admis, dar pentru o depășire de 0,38 puncte societatea nu poate fi penalizată cu nerecunoașterea integrală a acestor cheltuieli, precizând ca justa măsură ar fi nerecunoașterea acestor cheltuieli în sumă de ... lei (...-...x.....), adică suma aferentă depășirii nivelului admis a gradului de îndatorare.

Contestatară consideră că nerecunoașterea deductibilității parțiale a cheltuielilor cu dobânzile în cazul depășirii gradului de îndatorare este o măsură discriminatorie sau o interpretare eronată a prevederilor legale în materie, solicitând diminuarea cheltuielilor neadmise ca deductibile cu suma de ... lei și implicit a impozitului pe profit aferent cu suma de ... lei, respectiv a majorărilor de întârziere cu suma de ... lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată ...01.2006 - ...12.2008

Cu privire la impozitul pe profit

1. Pe parcursul anilor 2007-2008 societatea înregistrează în contul 612-cheltuieli cu chiriile suma de ... lei pe 2007, respectiv ... lei pe 2008. Aceste sume reprezintă contravaloarea chiriilor pentru spații de locuit puse la dispoziția administratorilor și directorului tehnic al societății.

Societatea nu a luat în calcul la determinarea impozitului pe profit, ca nedeductibile fiscal, cheltuielile cu chiria acestor spații de locuit.

În conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea 571/2003-R, coroborat cu pct. 43, lit. c) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, sunt nedeductibile „cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul pe piață pentru aceste bunuri sau servicii”.

Punctul 43, lit. c) din Normele de aplicare a Legii 571/2003-R prevede următoarele: „sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților următoarele:

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acestora.”

A fost recalculat impozitul pe profit pe anii 2007 și 2008, prin majorarea profitului impozabil cu suma de ... lei, respectiv ... lei, rezultând impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei pe anul 2007, respectiv ... lei pe anul 2008.

2. La 31.12.2008 societatea înregistrează cheltuieli cu dobânzile în suma de ... lei, dobânzi aferente unui împrumut acordat de firma X KFT din Ungaria, firma ce deține 55% din capitalul societății verificate. Între cele două societăți a fost încheiat contractul de împrumut nr. .../...2008, iar dobânda aferentă împrumutului a fost de 5%.

În conformitate cu art. 23, alin. (1) din Legea 571/2003 „cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare al societății este mai mic sau egal cu trei”.

În vederea determinării impozitului pe profit a fost calculat gradul de îndatorare, datele luate în calcul fiind cele înscrise în bilanța de verificare încheiat la 31.12.2008 și bilanțul prescurtat la 31.12.2008, gradul de îndatorare fiind 3,38%.

Art. 23, alin. (2) din Legea 571/2003 prevede următoarele:

„În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile.

Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.”

În conformitate cu art. 23, alin. (5), lit. b) din Legea 571/2003, în cazul împrumuturilor obținute de alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

b) – nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută.

În anul 2008 nivelul ratei dobânzii a fost de 7%, față de 5% stabilită în contractul între societatea verificată și societatea afiliată, care a acordat împrumutul, motiv pentru care nu s-a procedat la ajustarea prevăzută de art. 23, alin. (5) din codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile fiind reportate integral în perioada următoare.

Societatea nu a luat în calcul ca nedeductibile cheltuielile cu dobânzile în suma de ... lei, astfel organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil pe anul 2008 cu această sumă, rezultând impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

Cu privire la taxa pe valoare adăugată

Pe parcursul anilor 2007 și 2008 societatea a închiriat de la SC Y SRL o locuință pe care a pus la dispoziția administratorului societății în mod gratuit. Contravaloarea chiriei a fost în suma de ... lei, iar TVA aferentă, înscrisă în facturile emise de SC Y SRL și dedusă de beneficiar a fost în suma de ... lei.

În conformitate cu art. 128, alin. (4), lit. a), preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile achiziționate pentru a fi puse la

dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie „livrare de bunuri efectuată cu plata, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea avea obligația colectării TVA în sumă de ... lei, aferentă chiriei în suma de ... lei. TVA de plată fiind majorată cu suma de ... lei.

Pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere, emițând decizia de impunere nr. .../...2009.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu chiria spațiilor închiriate de la terți și puse gratuit la dispoziția personalului de conducere, în condițiile în care acestea nu reprezintă cheltuieli pentru funcționarea și întreținerea locuințelor de serviciu și nici nu au fost impozitate la persoane ca avantaje de natură salarială.

În fapt, în perioada 2007 - 2008 contestatara a închiriat spații de locuit care au fost date spre folosință celor doi administratori și directorului tehnic ai societății, în baza unor hotărâri ale asociațiilor.

Locuințele închiriate, au fost considerate drept locuință de serviciu, chiriile fiind suportate de societatea contestatara.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca cheltuieli deductibile chiriile înregistrate de societate după locuințele închiriate, considerând ca cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor.

Contestatara consideră ca cheltuielile cu chiria spațiilor de locuit sunt deductibile, ca și cheltuieli aferente unor locuințe de serviciu, făcând referire la prevederile art. 21, alin. (3), lit. I) din Codul fiscal, precizând că s-a încadrat în suprafețele minimale prevăzute în anexa nr. 1 din Legea nr. 114/1996 (legea locuinței). Pentru aceste motive solicită recunoașterea integrală a sumei de ... lei ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, respectiv diminuarea impozitului pe profit suplimentar stabilit cu suma de ... lei și a majorărilor de întârziere la impozitul pe profit cu suma de ... lei.

În drept, în ce privește calculul profitului impozabil, regula generală este prevăzută la art. 19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: “*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...”,

Iar în ce privește deductibilitatea cheltuielilor, art. 21 din același act normativ, prevede: **“1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare...”

În cazul de speță sunt incidente și prevederile art. 21 alin. 4 lit. I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

1) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

Prin urmare cheltuielile cu chiria locuințelor asigurate personalului de conducere, puse gratuit la dispoziția acestora și neimpuse conform art. 55 din Codul fiscal ca avantaje de natura salarială ori asimilate salariilor, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Cu privire la afirmația societății potrivit căreia cheltuielile cu chiria spațiilor de locuit sunt deductibile, ca și cheltuieli aferente unor locuințe de serviciu conform prevederilor art. 21, alin. (3), lit. I) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pe de o parte, prevederea respectivă nu se referă la chirie, ci la cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, astfel : *„I) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;”*,

iar pe de altă parte spațiul de locuit închiriat nu reprezintă locuință de serviciu.

Noțiunea de locuință de serviciu este definită la art.2 lit.d) din Legea nr.114/1996 republicata, potrivit căruia *„Locuința destinată funcționarilor publici, angajaților unor institutii sau agenți economici, **acordată în condițiile contractului de munca**, potrivit prevederilor legale.”*

Noțiunea de locuință de serviciu este definită și prin Normele metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr.114/1996, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1275/2000, care la art.29 alin.1) se precizează : *“Locuintele de serviciu [...] fac parte din patrimoniul agenților economici sau al institutiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariatilor proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de munca.”*

Având în vedere cele prezentate se reține ca cheltuielile cu chiria locuințelor asigurate personalului de conducere, puse gratuit la dispoziția acestora, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se respinge ca neîntemeiat capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei.

2. Referitor la impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu dobânzile pe anul 2008, în condițiile în care pe anul 2008 gradul de îndatorare a capitalului a fost peste trei.

În fapt, SC X SRL la 31.12.2008 a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în suma de ... lei, cheltuieli care au și fost deduse la determinarea profitului impozabil pe anul 2008.

Organul de inspecție fiscală, în vederea determinării impozitului pe profit, a calculat gradul de îndatorare a capitalului pe anul 2008, rezultând un grad de îndatorare de 3,38, astfel în conformitate cu art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a acceptat cheltuielile cu dobânzile în suma de ... lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Contestatară consideră că este legală nerecunoașterea acestor cheltuieli pentru partea care depășește nivelul maxim admis, dar pentru o depășire de 0,38 puncte societatea nu poate fi penalizată prin neacceptarea integrală a cheltuielilor cu dobânzile, precizând ca justa măsură ar fi nerecunoașterea acestor cheltuieli în sumă de ... lei (...-...x...:....), adică suma aferentă depășirii nivelului admis a gradului de îndatorare, ca urmare solicită diminuarea cheltuielilor neadmise ca deductibile cu suma de ... lei și implicit a impozitului pe profit aferent cu suma de ... lei, respectiv a majorărilor de întârziere cu suma de ... lei.

În drept, deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențe de curs valutar este reglementată de art. 23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.[...]

(2) **În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.[...]**”

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea

netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

69. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit, urmând să se reporteze în perioada următoare, devenind subiect al limitării prevăzute la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal pentru perioada în care se reportează”.

Având în vedere prevederile de mai sus, precum și ca gradul de îndatorare a societății este peste 3, suma cheltuielilor cu dobânzile de ... lei este nedeductibilă în anul 2008 la calcul al impozitului pe profit, urmând reportarea în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestora.

Cu privire la afirmația societății potrivit căreia justa măsură ar fi nerecunoașterea cheltuielilor cu dobânzile numai a celor aferente depășirii nivelului admis a gradului de îndatorare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legiuitorul a stabilit, că ori aceste cheltuieli sunt integral deductibile, în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, ori se reportează în perioada următoare, în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mare decât trei, devenind deductibile în perioada în care gradul de îndatorare se încadrează în limita prevăzută la art. 23 alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate se reține ca organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil pe anul 2008 suma cheltuielilor cu dobânzile, în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului a fost mai mare decât trei, motiv pentru care se respinge ca neîntemeiat capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal această obligație suplimentară de plată, în condițiile în care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată după chiria spațiilor închiriate de la terți și puse gratuit la dispoziția personalului de conducere.

În fapt, în anii 2007 și 2008 societatea a închiriat de la SC Y SRL o locuință pe care a pus la dispoziția administratorului societății. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă chiriei facturate a fost dedusă, fără ca contravaloarea acesteia să fie recuperată de la administrator și implicit taxa pe valoarea adăugată aferentă să fie colectată.

În drept, potrivit art. 145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;”

Iar art. 146 reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care la alin.1 lit.a) prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține ca exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se realizează de către o persoană impozabilă prin justificarea acesteia cu factura fiscală și ca bunurile/serviciile facturate persoanei impozabile să fie prestate în beneficiul său și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

După cum s-a reținut și la cap. III/1 din prezenta decizie, spațiile închiriate au fost puse gratuit la dispoziția personalului de conducere, fără să fie impuse ca avantaje de natura salarială ori asimilate salariilor. Cum nici nu au fost asimilate prestării de servicii efectuate cu plată din punctul de vedere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 129 (4) din Codul fiscal, potrivit căruia **” Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;”, organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat TVA aferent în sumă de ... lei.

Având în vedere cele prezentate se reține ca organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată, în condițiile în care spațiile închiriate au fost destinate în beneficiul administratorilor și nu în folosul operațiunilor taxabile a societății, ca urmare se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de ... lei.

4. Referitor la majorările de întârziere contestate aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește contestația la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată a fost respinsă ca neîntemeiată, contestația se va respinge și pentru majorări de întârziere,

reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21, art. 23, art. 129, art.145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art. 206, art. 209, art. 210 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru **Decizia de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,