

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 58

din 27.03.2006

privind soluționarea contestației formulate de

SC SA Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din 6.02.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. .../6.02.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./6.02.2006, cu privire la contestația formulată de SC SA, din localitatea Suceava,, județul Suceava.

SC SA Suceava contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din 30.12.2005, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. din 30.12.2005, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC SA Suceava contestă Decizia de impunere nr. .../30.12.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../30.12.2005, privind obligațiile fiscale în sumă totală de lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestuia.

Petenta nu este de acord cu constatarea organelor de control cu privire la suma de ... lei, că acea parte din valoarea de intrare a bunului ce a făcut obiectul unui contract de leasing financiar extern și a fost cesionat, nerecuperată integral pe calea amortizării, este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit,

motivând că în speță nu sunt aplicabile prevederile art 17 alin 1 din Legea nr. 15/1994 cu privire la problematica mijloacelor fixe scoase din funcțiune.

Contestatoarea subliniază faptul că potrivit prevederilor art 21, 22, 23 din Legea nr 15/1994 și pct. 23 din H.G. nr 909/1997, scoaterea din funcțiune a unui mijloc fix este interpretată ca o casare – dezmembrare - valorificare, neputând fi asimilată cu cesionarea drepturilor și obligațiilor unui contract de leasing financiar extern.

Petenta arată că potrivit pct 4.40 din O.M.F.P. nr 306/2002, care reglementează aspectele privind cedarea și casarea, „*O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.*” și că potrivit pct 4.41 din același act normativ „*Câștigurile, respectiv pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de cedare și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acesteia și trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuială, în contul de profit și pierdere.*”

Contestatoarea consideră că prin actul de cesiune a contractului de leasing financiar către alt utilizator nu mai este îndeplinită condiția privind transferul dreptului de proprietate asupra bunului la momentul expirării contractului și în consecință, în cazul în speță, nu pot fi aplicate prevederile art 25 din Codul fiscal cu privire la contractele de leasing financiar.

Pentru motivele prezentate mai sus, petenta contestă majorarea profitului impozabil cu suma de lei și stabilirea de către organele de control a impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei.

În ceea ce privește suma de lei, reprezentând cheltuieli de deplasare, petenta arată că organele de control au considerat că toate cheltuielile sunt nedeductibile, fără să țină cont de calitatea de salariat a persoanei și de calitatea de administrator și salariat a persoanei

II. Prin Decizia de impunere nr./30.12.2005, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr./30.12.2005, s-a stabilit în sarcina societății suma de lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Inspecția fiscală a avut în vedere verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a obligațiilor către bugetul general consolidat, soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferente lunilor august și octombrie 2005, înregistrate la Administrația Finanțelor Publice Suceava sub nr./23.09.2005 și nr. .../24.11.2005, și analiza cererii de restituire a impozitului pe profit virat în plus la data de 31.12.2004, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Suceava sub nr. .../3.09.2005.

Perioada supusă verificării, din punctul de vedere al impozitului pe profit, a fost 01.01.2004 - 30.09.2005.

În raportul de inspecție fiscală contestat se precizează că societatea SA a înregistrat în perioada verificată venituri din prestări servicii de transport internațional de persoane și venituri financiare.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei

Organele de control au constatat că la data de 31.12.2004 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de lei cu un impozit pe profit constituit și declarat de unitate în sumă de ... lei și că a virat în contul impozitului pe profit suma de lei, rezultând o diferență plătită în plus de lei.

De asemenea, organele de control au constatat că societatea a constituit la data de 30.09.2005 un impozit pe profit în sumă de ... lei, care a fost compensat cu impozitul pe profit virat în plus la data de 31.12.2004, rezultând la această dată un impozit pe profit virat în plus în sumă de lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că agentul economic a achiziționat în luna martie 2004 un autocar ... în baza contractului de leasing financiar extern nr./10.03.2004 cu valoarea de intrare lei și că în luna noiembrie 2004 a cesionat către o altă societate, drepturile și obligațiile decurgând din acest contract.

Organele de control precizează că în legătură cu acest contract de leasing, societatea a înregistrat următoarele articole contabile:

D	C	Suma (lei)	Obs.
în momentul achiziției mijl. fix			
ct. 2133	ct. 167		valoare contract
ct. 471	ct. 168		dobânda
ct. 167	ct. 404		c/v avans și dob. plătite
în momentul cesionării mijl. fix			
ct. 2813	ct. 2133		c/v amortizare înregistrată
ct. 167	ct. 7583		c/v rate neachitate
ct. 6583	ct. 2133		valoare rămasă neamortizată

În actul de control atacat se precizează că societatea a considerat ca fiind deductibilă fiscal cheltuiala în sumă de ... lei, reprezentând valoarea obiectului de leasing rămasă neamortizată și nerecuperată prin venituri (ct 7583 – ct 6583).

Organele de control au considerat că, potrivit prevederilor art 17 alin 1 din Legea nr. 15/1994, republicată, care stipulează că „în cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal...”, cheltuielile în sumă de ... lei, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organele de control au recalculat profitul impozabil, în conformitate cu prevederile art 19 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, majorându-l cu suma cheltuielilor considerate nedeductibile și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, scadent la data de 25.01.2005.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat până la data de 22.12.2005 **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei

Organele de control au constatat că societatea a considerat ca fiind deductibilă fiscal suma de ... lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, neavând încheiate contracte individuale de muncă.

În conformitate cu prevederile art 21 alin 3 lit b din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de lei nu sunt deductibile fiscal, drept pentru care au majorat profitul impozabil cu această sumă, stabilind un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat până la data de 22.12.2005 **dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

În raportul de inspecție fiscală contestat se precizează că accesoriile, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate conform prevederilor O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

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:

1. În ceea ce privește suma contestată de lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată și nerecuperată prin venituri a unui autocar marca ce face obiectul unui contract de leasing financiar extern, cesionat de societatea SA unei alte societăți.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că agentul economic a achiziționat în luna martie 2004 un autocar ... în baza contractului de leasing financiar extern nr. .../10.03.2004 cu valoarea de intrare lei și că în luna noiembrie 2004 a cesionat către o altă societate, drepturile și obligațiile decurgând din acest contract.

Organele de control au constatat că, în momentul cesionării contractului de leasing extern, petenta a dedus cheltuieli în sumă de lei, reprezentând

valoarea rămasă neamortizată a obiectului de leasing, și a înregistrat venituri în sumă de lei, reprezentând contravaloarea ratelor neachitate.

Organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată și nerecuperată prin venituri aferentă unui autocar marca ce face obiectul unui contract de leasing financiar extern, cesionat de societatea SA unei alte societăți, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organele de control au recalculat profitul impozabil majorându-l cu suma cheltuielilor considerate nedeductibile și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

În drept, în ceea ce privește **deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil** sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

„ART. 21

(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.”

Din textul de lege citat se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că agentul economic a achiziționat în luna martie 2004 un autocar cu valoarea de intrare de ... lei în baza contractului de leasing financiar extern nr./10.03.2004 încheiat cu firma străină

În conformitate cu prevederile art 25 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„ART. 25

(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate. Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.

(2) În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de leasing).”, societatea SA, în calitate de utilizator, a dedus, în perioada martie 2004 – noiembrie 2004, cheltuieli de amortizare în sumă de ... lei.

Din actul de control atacat se reține că, în conformitate cu prevederile pct. 11 din anexa 5 la contractul de leasing financiar extern nr./10.03.2004, care precizează: *„locatorul poate cesiona drepturile izvorâte din contractul de leasing financiar, în tot sau în parte, fără acordul utilizatorului. Utilizatorul nu poate*

cesiona drepturile și obligațiile sale izvorâte din contractul de leasing financiar fără acordul prealabil în scris al locatorului”, în luna noiembrie 2004, societatea SA, cu acordul finanțatorului, a cesionat către o altă societate, drepturile și obligațiile decurgând din acest contract.

Din documentul existent la dosarul cauzei reprezentând acordul dat de finanțator societății SA de cesionare a contractului de leasing, rezultă că finanțatorul este de acord cu cesionarea de către societatea ... SA a tuturor drepturilor și obligațiilor ce izvorăsc din contractul de leasing nr .../10.03.2004 către societatea SA.

Organele de control au constatat că, în momentul cesionării contractului de leasing extern, petenta a dedus cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a obiectului de leasing, și a înregistrat venituri în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea ratelor neachitate.

Din actul atacat se reține că organele de control au tratat operațiunea de cesionare a contractului de leasing ca pe o scoatere din funcțiune a unui mijloc fix, considerând că în speță sunt aplicabile prevederile art 17 alin 1 din Legea nr 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, care precizează:

„În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.”

Astfel, organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată și nerecuperată prin venituri aferentă unui autocar marcace face obiectul unui contract de leasing financiar extern, cesionat de societatea SA unei alte societăți, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin cererea formulată, contestatoarea susține că scoaterea din funcțiune a unui mijloc fix nu poate fi asimilată cu cesionarea drepturilor și obligațiilor unui contract de leasing financiar extern.

Potrivit art 21 din Legea nr 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, **„scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se face cu aprobarea consiliului de administrație al agentului economic, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ definite la art. 1 alin. 3.”.**

Procedura de scoatere din funcțiune este reglementată de prevederile pct 23 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, care precizează:

„23. După aprobarea scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe se va proceda la valorificarea acestora.

Procedura de valorificare prin vânzare (licitație sau negociere directă) sau prin casare va fi aprobată de către consiliul de administrație sau de către responsabilul cu gestiunea patrimoniului.

Casarea mijloacelor fixe se va face de către o comisie de casare numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcțiune.

Cu ocazia casării se va proceda la dezmembrarea mijloacelor fixe și la valorificarea acestora, astfel:

- vânzarea componentelor rezultate în urma dezmembrării;**
- utilizarea componentelor rezultate la executarea altor mijloace fixe din cadrul unității.**

Evaluarea componentelor se va face de către comisia de casare;

- valorificarea ca materiale nerecuperabile.**

Valorificarea bunurilor scoase din funcțiune, aparținând instituțiilor publice, se face potrivit reglementărilor elaborate în mod distinct.”

Din cele prezentate se reține că scoaterea din funcțiune are loc în cazul casării – dezmembrării unui mijloc fix, urmată de valorificare, și nu este aplicabilă cazului în speță, respectiv operațiunii de cesionare a unui contract de leasing.

Petenta susține că operațiunii de cesionare a unui contract de leasing îi sunt aplicabile prevederile pct 4.40 și 4.41 din O.M.F.P. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care precizează că *„o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.”* și că *„câștigurile, respectiv pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de cedare și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acesteia și trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuială, în contul de profit și pierdere.”*

Susținerea petentei că operațiunea de cesionare a unui contract de leasing financiar poate fi asimilată cu cedarea unui mijloc fix nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit prevederilor art 1 din O.G. nr 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, finanțatorul operațiunii de leasing *„transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing”* și nu transmite dreptul de proprietate al acestui bun.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea SA a cesionat contractul de leasing extern nr .../10.03.2004 societății SA și nu a cedat mijlocul fix ce face obiectul contractului de leasing, acest bun nefiind în proprietatea societății SA pentru a-l putea ceda.

Potrivit pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, dat în aplicarea art 129 din Codul fiscal, *„dacă în*

cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerând că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului.

În concluzie, noul utilizator, căruia societatea ... SA i-a cesionat contractul de leasing nr .../10.03.2004, a preluat toate drepturile și obligațiile decurgând din contractul de leasing financiar nr. .../10.03.2004.

Referitor la **obligațiile pe care le are utilizatorul**, beneficiar al dreptului de folosință al unui bun ce face obiectul unui contract de leasing financiar sunt aplicabile prevederile art 20 din O.G. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, care precizează:

„ART. 20

(1) Societățile comerciale care efectuează operațiuni de leasing, precum și societățile comerciale care utilizează bunuri mobile sau imobile în sistem de leasing sunt obligate să înscrie în evidențele lor contabile următoarele date:

a) valoarea de intrare a bunurilor la momentul încheierii contractului de leasing;

b) suma totală a ratelor de leasing aferente contractului într-un exercițiu financiar, inclusiv cuantumul lor indexat, dacă părțile au prevăzut în contract actualizarea periodică a ratelor:

- pentru leasingul financiar rata de leasing va fi calculată ținându-se seama de valoarea de intrare și de dobânda de leasing aferentă, eșalonată pe perioada derulării contractului; achizițiile de mijloace fixe sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare;[...]

c) calculul și evidențierea amortizării bunului ce face obiectul contractului se vor efectua, în cazul leasingului operațional, de către finanțator, iar în cazul leasingului financiar, de către utilizator;

d) evaluarea la data închiderii bilanțului contabil a ratelor rămase de rambursat.

(2) Operațiunile vor fi evidențiate în mod distinct, după natura bunului închiriat.”

Din textul de lege citat se reține că societățile comerciale care utilizează bunuri mobile în sistem de leasing sunt obligate să înscrie în evidențele lor contabile valoarea de intrare a bunurilor la momentul încheierii contractului de leasing, suma totală a ratelor de leasing aferente contractului într-un exercițiu financiar și calculul și evidențierea amortizării bunului.

Prin urmare, în momentul cesionării contractului de leasing financiar, societatea SA avea obligația **scoaterii din evidența contabilă a obiectului de leasing și înregistrarea veniturilor generate de operațiunea de cesionare a contractului de leasing**, iar societatea avea obligația înregistrării în evidența contabilă a **valorii de intrare a bunului la momentul încheierii contractului**

de leasing, a ratelor de leasing aferente contractului și a amortizării bunului până la momentul cedării.

Întrucât operațiunea de cesionare a contractului de leasing prevede transmiterea tuturor drepturilor și obligațiilor ce izvorăsc din contractul de leasing nr .../10.03.2004, de la societatea SA către societatea, rezultă că nivelul veniturilor rezultate din operațiunea de cesionare a contractului de leasing este egal cu valoarea obiectului de leasing în momentul cesionării, respectiv de ... lei.

Din cele prezentate, se reține că petenta a dedus în perioada martie – noiembrie 2004 cheltuiala cu amortizarea obiectului de leasing în sumă de lei și cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând valoarea rămasă neamortizată a obiectului de leasing și a înregistrat venituri în sumă de lei, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing neachitate.

Prin urmare, petenta a dedus cheltuiala în sumă de lei, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing achitate și nerecuperate prin amortizare, care nu este aferentă veniturilor impozabile înregistrate de societatea SA.

Prin referatul nr./6.02.2006, Activitatea de Control Fiscal Suceava precizează că cheltuiala în sumă de ... lei, înregistrată de societate ca urmare a scoaterii din gestiune a mijlocului fix, ce face obiectul contractului de leasing financiar extern nr. .../10.03.2004, nu este aferentă veniturilor înregistrate de societate din operațiunea de cesionare a contractului de leasing, deci nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Față de cele prezentate se reține că organele de control în mod legal au considerat că cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată și nerecuperată prin venituri aferentă unui autocar marca ... ce face obiectul unui contract de leasing financiar extern, cesionat de societatea SA unei alte societăți, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește **determinarea profitului impozabil** sunt aplicabile prevederile art 19 alin. 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 19

(1) 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.”

Din textul de lege citat mai sus se reține că profitul impozabil se majorează cu cheltuielile nedeductibile fiscal.

Potrivit art. 21 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

Așa după cum am arătat mai sus, cheltuielile în sumă de ... lei nu sunt aferente veniturilor impozabile, deci nu sunt deductibile fiscal.

Din actul de control atacat se reține că organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil majorându-l cu suma cheltuielilor considerate nedeductibile, și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

Din cele prezentate rezultă că organele de control în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei.

Având în vedere prevederile legale menționate și faptul cheltuielile în sumă de ... lei nu sunt aferente veniturilor impozabile, se reține că organele de control în mod legal au stabilit în sarcina societății SA un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, drept pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.

2. În ceea ce privește suma contestată de lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă efectuate de persoane ce nu au calitatea de angajați ai societății SA.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că societatea a considerat ca fiind deductibilă fiscal în anul 2004 suma de lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă.

Organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de lei nu sunt deductibile fiscal, întrucât sunt efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, neavând încheiate contracte individuale de muncă, drept pentru care au majorat profitul impozabil cu această sumă, stabilind un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

„ART. 21

(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.

**(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]
e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți;[...]**

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;[...]"

Din prevederile legale citate mai sus rezultă că sunt deductibile fiscal cheltuielile de transport și cazare efectuate de către salariați și administratori și cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit.

Din actul de control atacat se reține că în anul 2004 societateaSA a dedus cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, neavând încheiate contracte individuale de muncă și că organele de control au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Prin contestația formulată, petenta susține că organele de control nu au ținut cont de calitatea de salariat a persoanei ... și de calitatea de administrator și salariat a persoanei În susținerea cauzei, petenta a depus la dosarul cauzei o copie după declarația privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj aferentă lunii ianuarie 2004 și după încheierea nr .../2.02.2004 întocmită de judecătorul delegat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Suceava prin care se stabilește că administratorul societății este

Susținerea contestatoarei că persoana ... are calitatea de salariat al societății SA în anul 2004 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece petenta nu a depus la dosarul cauzei contractul de muncă al acesteia și potrivit art 183 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, „*Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.*”.

Mai mult, declarația privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj aferentă lunii ianuarie 2004, înregistrată la Agenția Județeană pentru ocuparea forței de muncă în data de 23.03.2004, depusă la dosarul cauzei pentru a susține afirmația că persoana are calitatea de salariat, a fost semnată de .., care la data de 23.03.2004 nu avea calitatea de administrator.

Susținerea contestatoarei că la stabilirea cuantumului cheltuielilor nedeductibile organele de control nu au avut în vedere calitatea de administrator și salariat a persoanei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece această persoană nu este cuprinsă în „Situția persoanelor ce au beneficiat de diurnă deplasare fără a avea calitatea de angajați în societate”, anexă la actul de control contestat, semnată și ștampilată de contestatoare.

Față de cele prezentate se reține că organele de control în mod legal au considerat că cheltuielile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, ele fiind efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, neavând încheiate contracte individuale de muncă.

În ceea ce privește **determinarea profitului impozabil** sunt aplicabile prevederile art 19 alin. 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 19

(1) 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.”

Din textul de lege citat se reține că profitul impozabil se majorează cu cheltuielile nedeductibile fiscal.

Potrivit art. 21 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, citat mai sus, sunt deductibile fiscal cheltuielile de transport și cazare efectuate de către salariați și administratori și cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit.

Așa după cum am arătat, cheltuielile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, ele fiind efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, neavând încheiate contracte individuale de muncă.

Din actul de control atacat se reține că organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil majorându-l cu suma cheltuielilor considerate nedeductibile, și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.**

Din cele prezentate rezultă că organele de control în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei.

Având în vedere prevederile legale menționate și faptul că cheltuielile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli de delegare, deplasare și diurnă, au fost efectuate de persoane care nu au calitatea de salariați, se reține că organele de control în mod legal au stabilit în sarcina societății SA un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, drept pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.

3. Referitor la suma de ... lei, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin decizia de impunere nr .../30.12.2005, reprezentând lei – dobânzi și lei – penalități, aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și lei – dobânzi și lei – penalități, aferente impozitului pe profit în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă SC SA datorează această sumă, în condițiile în care obligațiile bugetare, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere pentru perioada 26.01.2005 – 22.12.2005, nu au fost achitate la scadență.

În fapt, în urma controlului efectuat, prin Decizia de impunere nr. .../30.12.2005, organele de control au stabilit dobânzi și penalități în sumă de lei, ca urmare a neachitării în termen a impozitului pe profit în sumă de lei, pentru perioada 26.01.2005 – 22.12.2005.

În drept, în ceea ce privește **legalitatea stabilirii de dobânzi și penalități de întârziere** pentru neachitarea la termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, care stipulează:

„ART. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...] ”

„ART. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;[...]

„ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.[...]”

Articolul 120 a fost modificat prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Articolele 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, au devenit 115, 116 și 121 prin republicarea actului normativ la data de 26.09.2005.

Din textele de lege citate mai sus, se reține că pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere faptul că pentru impozitul pe profit care a generat dobânzile și penalitățile în sumă de lei contestația a fost respinsă, urmează, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, a se **respinge** contestația **ca neîntemeiată** și pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 19, 21 și 25 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, dat în aplicarea art 129 din Codul fiscal, art 17 și 21 din Legea nr 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, republicată, pct 23 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, pct 4.40 și 4.41 din O.M.F.P. nr 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art 1 și 20 din O.G. nr 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, republicată, art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004 devenite art. 115, 116 și 121 prin republicarea aceluiași act normativ la data de

26.09.2005, coroborate cu art. 183 și 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE :

Respingerea contestației formulate de **SC SA**, împotriva Deciziei de impunere nr. din 30.12.2005, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

ca neîntemeiată.

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