

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

**Decizia nr. 65 din 29.07.2008**

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice prin adresa din 04.07.2008 asupra contestatiei formulate de SC X SRL, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Maramures in 04.07.2008.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 28.05.2008 emisa de Administratia Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008 si are ca obiect suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari 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 intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Prin masurile netemeinice si nelegale dispuse de catre organele de inspectie fiscala, societatea a fost lezata in interesele sale actuale si viitoare, prin denaturarea interpretarii reglementarilor legale si implicit a dispozitiilor de modificare a inregistrarilor din contabilitate.

Astfel, exista pericolul real ca in viitor aceasta interpretare eronata actuala sa devina un precedent care, pus in practica in viitor, va duce la cresterea artificiala si nelegala a valorii imobilizarilor, cu efecte negative pentru societate.

Unitatea este proprietara unei suprafete construite de ... m<sup>2</sup>, constructii cu o vechime de peste 50 de ani, ce necesita intretinerea cuvenita intr-un volum mai mare, aceste cheltuieli nefiind de natura investitionala.

In cursul anului 2007, societatea a operat in contul 231, in afara celor dispuse de organele de inspectie fiscala, imobilizari corporale in valoare, din care suma de ... lei, reprezinta contravaloarea mijloacelor fixe noi procurate iar suma de ... lei investitii in curs de executie.

Suma considerata de societate drept o cheltuiala cu materiale consumabile si nu materiale auxiliare, asa cum o considera organele de inspectie fiscala, reprezinta o cheltuiala medie de lucrari de intretinere in anul 2007 de ... lei/m<sup>2</sup> de suprafata contruita, o suma infima fata de pretentiile manifestate de institutiile statului, cu atributiuni de control in domeniul de activitate al societatii.

Din punct de vedere legal, aprecierea asupra modului cum se evidentiaza in contabilitatea societatii, la imobilizari corporale (cont 231) sau cheltuieli cu materiale consumabile (cont 602), este data de capitolul "cheltuieli ulterioare", pct. 93 -95 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1752/17.11.2005, actualizat si modificat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2001/22.11.2006 si Ordinul ministrului economiei si finantelor nr. 2374/2007, coroborat cu pct. 2 alin. (3) si (7) cap. III "Alte precizarii" din Hotararea Guvernului nr. 2139/30.11.2004.

Pentru a putea afirma ca o cheltuiala ulterioara se considera imobilizare corporala, trebuie sa se demonstreze ca are drept efect imbunatatirea parametrilor tehnici si sa conduca la obtinerea de beneficii viitoare.

În cazul cladirilor, se considera interventii, dacă asigură îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Cheltuielile făcute și înregistrate de unitate în contul 602 dovedite cu facturi, sunt de natură lucrărilor de reparații curente iar din punct de vedere contabil, sunt cheltuieli cu materiale consumabile, așa cum le-a operat unitatea.

SC X SRL susține că art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 pe care organele de inspecție fiscală consideră că societatea l-a încălcat, nu își are aplicabilitate în speta.

Prin cheltuielile contabilizate de societate, nu s-a creat un mijloc fix, sau o cheltuială de natură investiției, prin urmare aceste cheltuieli nu se recuperează prin deducerea amortizării, fiind trecute direct pe costuri.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 28.05.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice au constatat următoarele:

Forma inspecției fiscale efectuate a fost inspecția fiscală generală și a vizat perioada 01.01.2007 - 31.03.2008.

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 31.12.2007, societatea a înregistrat, conform balanței de verificare, un profit impozabil în suma de ... lei pentru care a calculat un impozit pe profit în suma de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit scutit în baza Certificatului de Investitor În Zona Defavorizată, rezultând un impozit pe profit de plată declarat și virat la termenele legale în suma de ... lei.

Începând cu data de 01.04.2007, societatea nu mai beneficiază de scutire de la plata impozitului pe profit.

La data de 31.03.2008, societatea verificată a înregistrat, conform balanței de verificare, un profit impozabil în suma de ... lei și un impozit pe profit în suma de ... lei.

Din verificarea modului de determinare, evidențiere și virare a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2007, societatea a înregistrat în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", cheltuieli de natură investițiilor și de

modernizare (materiale de constructii), desi acestea trebuiau inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie".

Consecinta acestui fapt consta in diminuarea profitului impozabil si a impozitului pe profit.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorari de intarziere, conform art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Prin cele prezentate, au fost incalcate prevederile art. 24 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice au emis decizia de impunere din 28.05.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile 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:

**Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de SC X SRL, in conditiile in care actele administrative fiscale atacate nu au fost intocmite conform prevederilor legale.**

**In fapt,** prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a inregistrat in cursul anului 2007, in contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", suma reprezentand "materiale de constructii", dar nu au specificat despre ce fel de materiale de constructii este vorba si cand anume in cursul anul 2007 au fost achizitionate acestea.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste cheltuieli sunt de natura investitiilor si modernizarilor si trebuiau inregistrate de catre societate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie", fara a face insa nici o analiza a specificului lucrarilor efectuate de catre SC X SRL si fara a arata criteriile si motivele pe baza carora au incadrat lucrarile efectuate ca fiind lucrari de investitii si nu de reparatii.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile capitolului VII "Anexe" din Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala care precizeaza:

***"Pentru fiecare impozit, taxa sau contributie verificata, la Raportul de inspectie fiscala se vor anexa situatii, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare sustinerii constatarilor, fiind parte integranta din Raportul de inspectie fiscala.***

***Tabelele sau situatiile se intocmesc ori de cate ori este necesara sintetizarea unui numar mai mare de documente sau operatiuni si in toate cazurile in care se prezinta si se sustin constatările din Raportul de inspectie fiscala.***", neanexand la raportul de inspectie fiscala, pentru a-si sustine constatările, note explicative, copii ale facturilor fiscale cu care au fost achizitionate materialele in cauza si situatii si tabele, prin care sa sintetizeze documentele in cauza, in conditiile in care este vorba de un numar mai mare de facturi.

**In drept**, art. 24 alin. (1) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

***"(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.***

***(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:***

***d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;***

Art. 4 lit. d) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata prevede:

***“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizarii:***

***d) investitiile efectuate la mijloacele fixe, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”***

Pct. 7 lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 54/1997, aprobata prin Hotararea Guvernului nr. 909/1997, precizeaza:

***“Sunt asimilate mijloacelor fixe si se supun amortizarii bunurile mentionate la art. 4 din lege, astfel:***

***d) investitiile efectuate la mijloacele fixe pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali, in scopul modernizarii, si care majoreaza valoarea de intrarea a acestora. Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe in scopul modernizarii acestora trebuie sa aiba urmatoarele efecte:***

***- sa imbunatateasca efectiv performantele mijloacelor fixe fata de parametrii functionali stabiliti initial;***

***- sa asigure obtinerea de venituri suplimentare fata de cele realizate cu mijloacele fixe initiale.***

***Pentru cladiri si constructii, lucrarile de modernizare trebuie sa aiba ca efect sporirea gradului de confort si ambient.”***

Pct. 9 din acelasi act normativ prevede:

***“Cheltuielile privind reparatiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea starii tehnice initiale prin inlocuirea componentelor uzate.***

***Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea in cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuarii, sau***

***esalonat, pe o perioada de timp, cu aprobarea consiliului de administratie sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”***

Pct. 94 alin. (1) si (2) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevede:

***“(1) Costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale, in scopul asigurarii utilizarii continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuiala in perioada in care este efectuata.***

***(2) Sunt recunoscute ca o componenta a activului investitiile efectuate la imobilizarile corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare fata de cele estimate initial.***

***Obtinerea de beneficii se poate realiza fie direct prin cresterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.”***

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca pentru a fi asimilate mijloacelor fixe si pentru a fi supuse amortizarii, investitiile efectuate asupra mijloacelor fixe trebuie sa aiba ca scop imbunatatirea parametrilor tehnici initiali, iar in ceea ce priveste cladirile si constructiile trebuie sa aiba ca efect sporirea gradului de confort si ambient si sa conduca la obtinerea de beneficii viitoare, fie prin cresterea veniturilor fie prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

Prin contestatia formulata, SC X SRL afirma ca materialele de constructii au fost utilizate pentru repararea cladirilor sale, in conditiile in care acestea au o vechime de peste 50 de ani, anexand la dosarul contestatiei, spre exemplificare, un numar de zece facturi fiscale cu care a achizitionat diverse materiale de constructii cum ar fi gresie, faianta, adezivi, profile, vase wc, ipsos, silicon, vopsea lavabila, ciment etc.

Lucrarile de zugraveli, tencuieli, de inlocuire a gresiei, faiantei, a pardoselei, a chiuvetelor etc. existente cu altele noi, reprezinta lucrari



de reparatii care, conform prevederilor legale, se recupereaza prin includerea in cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuarii, sau esalonat, pe o perioada de timp.

Potrivit actelor normative mentionate, s-a retinut ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa faca o delimitare a lucrarilor executate, sa specifice care lucrari se incadreaza in lucrari de reparatii efectuate in scopul restabilirii starii tehnice initiale prin inlocuirea componentelor uzate si care lucrari au fost de investitii sau de modernizari, avand ca efect cresterea parametrilor functionali si a gradului de confort si ambient, fara aceste constatari organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se pronunta asupra cauzei.

De asemenea, conform actelor administrative fiscale contestate, organele de inspectie fiscala au calculat majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit incepand cu data de 26.01.2008, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008 nu rezulta data la care SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuielile in cauza iar din analiza facturilor fiscale anexate de societate la dosarul cauzei, reiese ca unele materiale de constructii au fost achizitionate in lunile februarie, mai, iulie si noiembrie 2007.

Astfel, in situatia in care societatea ar datora impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa calculeze majorarile de intarziere de la data cand acesta devenea scadent.

Fata de cele precizate in continutul deciziei si avand in vedere art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

***“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”***, precum si ale pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

***“In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ fiscal conform art. 185 alin. (3) din Codul de***



***procedura fiscala este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat***” (art. 185 alin. (3) a devenit art. 216 alin. (3), in urma republicarii Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala), pct. III.3. “Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008 urmeaza sa fie desfiintat, iar decizia de impunere din 28.05.2008 urmeaza sa fie anulata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 210 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE

Desfiintarea pct. III.3. “Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 28.05.2008 si anularea deciziei de impunere din 28.05.2008, urmand sa se incheie alte acte administrative fiscale care vor avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.