

## NR.443/2011/II

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de inspentie fiscala, prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de S.C....., cu sediul in Judetul .. loc .., b-dul. ..., nr. ..., CUI RO ..

Contestatia a fost formulata partial impotriva Deciziei nr. .. pentru suma totala de .. lei dupa cum urmeaza:

- .. lei impozit pe profit,
- .. lei accesorii impozit pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei contestate respectiv .., potrivit semnaturii de pe actul atacat anexat in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv .. conform stampilei registraturii Activitatii de inspectie fiscala aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice Ialomita prin Biroul de solutionare contestatii, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I. S.C.** ... contesta sumele stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit respectiv cheltuiala cu amortizarea cladirii (sediul unitatii ) defalcate pe etajele . Si 4.pentru anii ..si ..masurile dispuse prin Decizia de impunere nr ... prin care au fost stabilite in sarcina sa impozit pe profit de plata in suma de ... lei si accesorii in suma de .. lei.

S.C. ...precizeaza faptul ca sumele stabilite prin decizia de impunere nr . ...,partial provin din calculul amortizarii privind etajele . si . ale sediului unitatii in anii .. si.. dupa cum urmeaza:

- ..lei , impozit profit rezultat ca urmare a cheltuielilor cu amortizarea considerate nedeductibile (... lei conform anexei ..la raport.
- .. lei majorari de intarziere
- ... lei penalitati de intarziere

S.C.... specifica faptul ca pentru anul ... nu au fost stabilite debite de plata, unitatea neinregistrand profit.

S.C.... precizeaza faptul ca motivul de fapt si de drept il constituie faptul ca – sediul unitatii – cladirea este mijloc fix amortizabil , nedezmembrat, in conformitate cu cartea funciara nr. Cadastral ..

Societatea anexeaza drept dovezi urmatoarele documente:

- cartea funciara cu nr. Cadastral ..
- copie de incheiere nr.... de la Judecatoria ..

- inscrierea din registrul numerelor de inventar (..

## **II. Activitatea de Inspectie Fiscala , in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr ..., formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Organul de control fiscal precizeaza faptul ca societatea detine un imobil .. etaje , din care are utilizat in scopuri administrative si pentru inchiriat parterul si primele .. etaje . Pentru etajele .. si .. , care nu sunt utilizate in nici un scop , societatea a calculat amortizare in mod eronat, incalcand astfel prevederile art. 24 alin (2) din Legea nr. 571/2003 ® , unde se precizeaza " reprezinta mijloc fix amortizabil orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ conditiile :

- este detinut si utilizat in productia , livrarea sau prestarea de servicii , pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative ;
- are o valoare fiscala mai mare decat limita stabilita prin H.G. ;
- are o durata normala de utilizare mai mare de un an ."

Cu privire la diferenta stabilita la control pentru impozitul pe profit, conform motivului de fapt si temeiului de drept in scris in actul administrativ fiscal, organul de inspectie fiscala considera ca decizia este corecta.

## **III. Luind in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul fiscal se retin urmatoarele:**

### **Perioada verificata privind impozitul pe profit....**

**a) Referitor impozitul pe profit aferent anului .. cat si la accesoriile aferente .**

**In fapt**, in urma controlului fiscal efectuat de organele de control la sediul S.C. ... a fost stabilit in sarcina societatii prin decizia de impunere nr. .. impozit pe profit de plata in suma de ..lei si accesorii in suma de .. lei.

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca suma de .. lei impozit pe profit provine din calculul amortizarii considerata cheltuiala nedeductibila de inspectorii fiscali aferenta anului ..

Inspectorii fiscali arata faptul ca S.C. ... detine un imobil .. situat in ..., jud. ..,b-dul .. nr. ..,din care numai parterul si etajele .. si .. sunt folosite de societate in scopuri comerciale si administrative.

Astfel in legatura cu cheltuiala privind amortizarea in suma de .. aferenta anului ..lei organele de inspectie fiscala stabilind ca etajele.. si .. ale cladirii nefiind folosite de societate in nici un scop au constatat faptul ca societatea a calculat si inregistrat in mod eronat amortizare pentru acest

spatiu incalcand astfel prevederile art. 24 alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... a fost emisa Decizia de impunere nr. .. prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentate in contul impozitului pe profit in suma totala de .. lei din care societatea contesta suma de .. lei si accesorii aferente in suma de.. lei.

Prin contestatia inaintata S.C. .. contesta decizia de impunere nr. .. nr. .. si concluziile organelor de control privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferenta anilor ..si .. si in sustinere motiveaza faptul sediul unitatii este un mijloc fix amortizabil ,nedezmembrat, in conformitate cu cartea funciara nr. Cadastral ...

Drept acte doveditoare S.C.... depune copii de pe cartea funciara nr. Cadastral .. si registrul numereleor de inventar unde la nr. .. este inregistrat sediul unitatii ,respectiv mijlocul fix.

**In drept**, spetei ii sunt aplicabile prevederile art.19 ,art.21 si art.24 alin.(2), alin.(6), alin.(7)si alin.(11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza :

#### **ART. 19**

##### **Reguli generale**

**(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.**

#### **ART. 21**

##### **Cheltuieli**

**(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.**

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;**

**Art. 24 Amortizarea fiscală**

**(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

**a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

**b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;**

**c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.**

**Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea**

***amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.***

**(6)** Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

**(7)** În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

**(11)** Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

Conform Ordinului nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare în anul 2009 la art. 97 privind amortizarea se precizează:

#### **97. - Amortizarea**

**(1)** Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

**(2)** Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora.

De asemenea potrivit Ordinului nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu aplicabilitate de la data de 01.01.2010 ( art.16 din Ord. 3055/2009 a abrogat Ordinul 1572/2005 ) la art. 110 alin. (1),(2) și (3), art. 112 alin. (1) pct. a) și alin (5) privind amortizarea se stipulează:

#### **Amortizarea**

**110. - (1)** Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor.

**(2)** Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

**(3)** În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

**112. - (1) Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:**

**a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;**

**(5) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca mijlocul fix amortizabil îl reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative și are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului. **De asemenea textul de lege precizează faptul că pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set, prevedere legală de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.**

Conform Ordinului 1752/17.11.2005 în vigoare în anul 2009 cât și a Ordinului 3055/29.11.2009 în vigoare de la 1 ianuarie 2010 amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale și se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Din analiza dosarului contestației respectiv extrasul de carte funciara nr. ..se retine faptul că sediul în cauza situat în b-dul .. nr. .. din localitatea .., jud. .. este compus din parter și patru etaje , formează un singur corp indivizibil fiind înregistrat în contabilitate în registrul mijloacelor fixe la poziția ...

De asemenea conform constatarilor organelor de control , S.C. .... , folosește spațiul în cauza pentru activități administrative și comerciale cu excepția etajelor ..și .., care nu sunt folosite în nici un scop.

Asadar un mijloc fix amortizabil îl reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește condițiile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare **iar în cazul unei imobilizări corporale care formează un singur corp, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp ,amortizarea stabilindu-se prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizării care se calculează pe baza unui plan de amortizare de la data punerii în funcțiune a acesteia și până la recuperarea integrală a valorii ei de intrare.**

Avand in vedere cele retinute in prezenta decizie de solutionare ,actele normative invocate cat si dovezile depuse in sustinere de contestatar organul de solutionare a cauzei va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) si (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in care se prevede *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."*

Astfel, in stabilirea deductibilitatii cheltuielii cu amortizarea cladirii organele de inspectie fiscala vor analiza daca sunt indeplinite din punct de vedere legal cerintele pentru acordarea dreptului de deducere al acestora asa cum sunt reglementate de art. 24 alin (2),(6) si (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificarile si completarile ulterioare respectiv daca mijlocul fix este indivizibil sau nu,daca amortizarea este calculata pe baza unui plan de amortizare, politica contabila adoptata de entitate, modul de stabilire al sumei fixe ce a fost introdusa pe cheltuieli.

In concluzie, Decizia de impunere nr. ... urmeaza sa se desfiinteze partial pentru suma de .. lei reprezentand impozit pe profit ca urmare a majorarii profitului impozabil cu cheltuiala cu amortizarea pentru care nu s-a dat drept de deducere pentru anul .. , urmand ca organul de inspectie fiscala să procedeze la o nouă verificare pentru aceeasi perioada inscrisa in actul de control respectiv .. si pentru acelasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile aferente accesoriilor in suma de .. lei (.. lei majorari de intarziere .. lei penalitati de intarziere ) se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul motiv pentru care se va desfiinta partial Decizia de impunere .. si pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa le recalculeze in functie de rezultatul reverificarii.

La reverificarea creantei fiscale contestate, pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a actului atacat se vor avea in vedere prevederile art.218 Comunicarea deciziei și calea de atac alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, si prevederile pct. 11.5 , 11.6 si 11.7 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea



Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se stipuleaza:

*“Art.218 (3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.*

*102.5. In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ 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.*

*11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

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

## **2.-Cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea imobilului aferente anului.. contestate de agentul economic:**

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației s-a constatat ca pentru anul .. organele de inspectie fiscala nu au stabilit impozit pe profit, unitatea neinregistrand profit ci pierdere .

Din Raportul de inspectie fiscala nr. .. se retine ca in anul .. societatea a inregistrat pierdere in suma de .. lei pentru perioada ianuarie-septembrie si de .. lei pentru perioada ...Fata de pierderea stabilita de agentul economic in anul .. organele de inspectie fiscala cu ocazia verificarii au diminuat pierderea cu suma de ..pentru perioada....cheltuieli cu combustibilul ..cheltuieli de amortizare ) si cu ..pentru perioada (..cheltuieli cu combustibilul +.. cheltuieli de amortizare).

Totodata se retine ca societatea contesta faptul ca organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deductere a cheltuielilor cu amortizarea imobilului in anul .. .

Intrucat l-a dosarul cauzei atat societatea cat si organele de inspectie fiscala nu au atasat in copie o dispozitie de masuri privind diminuarea

pierderii fiscale pentru anul ..,organul de solutionare al contestatiilor a solicitat cu adresa nr.. Activitatii de inspectie fiscala.. sa precizeze daca in cauza a fost emisa o dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale aferente anului...

Prin adresa de raspuns .. din data de .., A.I.F. face precizarea ca in cauza nu s-a emis dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale aferente anului ..

**In drept**, art. 206 alin.(2) si art. 209 alin(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza:

Art.206

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, **cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.**

Art.209

#### **Organul competent**

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acestui capat de cerere privind diminuarea pierderii fiscale intrucat organele de inspectie fiscala nu au emis un act administrativ fiscal potrivit art. 41 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

*„Noțiunea de act administrativ fiscal*

*În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*



Astfel, potrivit prevederilor art. 206 al(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala organele de inspectie fiscala urmeaza sa emita un act administrativ fiscal ,respectiv “dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale la data de .. cu suma stabilita la control .

Dupa emiterea actului administrativ fiscal societatea poate formula contestatie in conformitate cu art. 205 din O.G. nr. 92/2003 in termenul prevazut la art. 207 din acelasi act normativ.

**Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se**

#### **D E C I D E :**

**Art.1 Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de .. lei reprezentand :**

**-.. lei impozit pe profit,**

**- .. lei accesorii aferente impozit pe profit**

**urmand ca organul de inspectie fiscala prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate in prezenta decizie.**

**Art.2 - Referitor la diminuarea pierderii fiscale aferenta anului .. , Activitatea de inspectie fiscala urmeaza sa emita actul administrativ fiscal “ Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale la data de..”.**

**Art.3 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

.....

