

Decizia nr.33 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2005

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **societatea comercială X**.

Societatea comercială X contestă măsurile stabilite de organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, privind impozitul pe profit și accesoriile aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestație, societatea comercială X, susține următoarele:

Organul de control nu a ținut seama de baza legală de stabilire a adaosului de premiere la salarii, caracterul dreptului salariaților asupra acestui adaos și motivul de neplată.

Unitatea este o societate comercială pe acțiuni, iar raporturile dintre angajator și salariați, inclusiv salarizarea sunt reglementate prin contractul colectiv de muncă încheiat cu organizația sindicală.

În toate contractele colective de muncă s-a prevăzut ca adaus la salarizare coeficientul de premiere de 5% din fondul de salarii, care se repartizează conform anexei la contract.

Aceste drepturi salariale au fost obligatoriu a se constitui în fiecare lună în raport de rezultatele de producție și care pentru specificul unității, drepturile salariale constituie cheltuiala principală în realizarea activităților aducătoare de venituri.

Sporurile și adausurile la salariul de bază negociat, constituind un drept pentru salariați, au dat naștere la un drept născut dreptul de creanță salarială care trebuia plătit, iar din lipsă de lichidități nu a fost posibil, aceasta neînsemnând a presupune că dreptul salariatului la propria creanță s-a stins.

Se reține că adausul de premiere nu este afectat de anumite condiții, altele decât salariul de bază negociat și are caracter de permanență, plata putându-se efectuat în cursul termenului de prescripție.

Salariații nu au renunțat la drepturile de creanță rezultate din fondul de 5%, fiind toleranți și înțelegători că nu au existat lichidități. Între timp o parte din aceste creanțe s-au plătit, iar dacă nu erau

constituite la data realizării veniturilor se pune întrebarea cum erau constituite și plătite pentru perioadele anterioare.

Organul de control reține ca suport legal al constatării sale, faptul că fondul de 5% intitulat premiere, nu este nominalizat de actele normative ca fiind deductibil, însă acesta face parte din cheltuiala de bază la realizarea veniturilor și se încadrează în regulile generale de calcul al profitului.

II. Organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara-Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat următoarele:

Cu privire la modul de determinare a impozitului pe profit suplimentar aferent sumelor constituite ca fond de premiere, **societatea comercială X** a înregistrat în evidența contabilă pe conturi de cheltuieli sume reprezentând fond de premiere. O parte a sumelor constituite nu au fost achitate personalului, rămânând în sold la finele fiecărei perioade, pentru care societatea datorează impozit pe profit, la fondul de premiere neacordat.

În mod eronat la calculul profitului impozabil societatea nu a stabilit ca nedeductibile fiscal sumele înregistrate pe cheltuieli reprezentând fondul de premiere neacordat salariaților.

Conform **art.4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994**, Republicată, privind impozitul pe profit, **art.9 din Legea nr.414/2002** privind impozitul de profit și **art.21 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform reglementărilor legale în vigoare, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

În condițiile în care personalul salariat nu a prestat sau executat servicii care să ducă la obținerea unor venituri suplimentare față de cele obținute în mod curent, aceste sume de natura fondului de premiere nu au putut fi acordate salariaților, rezultând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Ca urmare, cu sumele constituite ca fond de premiere neachitat salariaților, s-a majorat profitul impozabil al fiecărui an fiscal, rezultând un profit impozabil suplimentar, cu un impozit pe profit suplimentar aferent.

Conform prevederilor din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere.

III. Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și având în vedere actele normative în vigoare pe perioada verificată, se desprind următoarele aspecte:

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu fondul de premiere, în condițiile în care acesta nu a fost acordat salariaților.

In fapt, societatea a constituit un fond de premiere în baza prevederilor din Contractul colectiv de muncă, aplicând cota de 5% la fondul de salarii.

La finele fiecărui trimestru, au rămas sume constituite ca fond de premiere, dar care nu au fost achitate salariaților.

Societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu fondul de premiere, pe care le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, inclusiv sumele neachitate salariaților.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că, în mod eronat la calculul profitului impozabil, societatea nu a stabilit ca nedeductibile fiscal sumele înregistrate pe cheltuieli cu fondul de premiere neacordat salariaților.

Sumele acordate efectiv salariaților și cuprinse în state de plată pentru care s-au calculat toate obligațiile aferente bugetului consolidat al statului au fost luate în calcul ca deductibile fiscal la stabilirea impozitului pe profit.

Societatea contestatoare prezintă în susținerea afirmațiilor sale, contractele colective de muncă, înregistrate la Direcția Muncii, și Actele adiționale înregistrate la Direcția Muncii, potrivit cărora la capitolul "Forme de salarizare și alte drepturi salariale", se stipulează: "**Adaosurile la salariile de bază sunt:**

- a) **premiile ce se acordă din fondul de premiere ce se constituie la nivelul societății în procent de până la 5% din fondul de salarii ..."**

In drept, prevederile **art.4 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994**, Republicată, privind impozitul pe profit, **art.9 din Legea nr.414/2002** privind impozitul de profit și **art.19, art.21 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, stipulează:

"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".

De asemenea, în aceleași acte normative menționate anterior se precizează :

“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.”

Prin urmare, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă, aceasta trebuie să fie aferentă activității desfășurate de societate, activitate care să genereze venituri în general.

Având în vedere faptul că, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, societatea a înregistrat rezultate ale exercițiilor fiscale, aceste rezultate nu se puteau realiza fără existența unui personal remunerat, astfel că, organele de inspecție fiscală în mod eronat au reținut: *“ În condițiile în care personalul salariat nu a prestat sau executat servicii care să ducă la obținerea unor venituri suplimentare față de cele obținute în mod curent, aceste sume de natura fondului de premiere nu au putut fi acordate salariaților, rezultând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.”*

Acordarea acestor sume de natura fondului de premiere, ține exclusiv de raporturile dintre angajator și salariați, fapt reglementat prin contractul colectiv de muncă; de asemenea, lipsa lichidităților cauzate de diferite cauze, nu are influență asupra caracterului de deductibilitate al cheltuielilor cu aceste sume.

În ceea ce privește motivația organului de inspecție fiscală privind faptul că: *“fondul de premiere nu a fost inclus pe statele de plată, ...”*, Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, la cap.5 Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile, stipulează:

“Contul 428 “Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" se înregistrează:

- ... sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se încheie, inclusiv indemnizațiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la încheierea exercițiului financiar (641);...

Soldul creditor al contului reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor, sumele datorate de personal.”

Având în vedere cele prezentate, s-a reținut că societatea contestatoare beneficia de deductibilitate la calculul profitului impozabil, pentru sumele constituite reprezentând cheltuieli privind

fondul de premiere constituit în baza prevederilor Contractului colectiv de muncă.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere, stabilirea acestora în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, întrucât societatea comercială nu datorează debit de natura impozitului pe profit, aceasta nu datorează nici dobânzile și penalitățile aferente.

Pe cale de consecință și în temeiul prevederilor art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată privind Codul de procedură fiscală,

DECIDE:

Admiterea contestației formulată de **societatea comercială X**.