

## DECIZIA NR.109 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

**Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în Deva, Aleea ..., bl..., sc..., ap....., județul ..., împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a municipiului Deva, care vizează suma de ... lei reprezentând:****

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

***I. Prin contestație, SC X SRL din Deva, susține faptul că, achizițiile de bunuri considerate de către organul de inspecție fiscală ca fiind efectuate în favoarea acționarilor, sunt destinate amenajării și întreținerii spațiului pus la dispoziție pentru sediul firmei și dotării acestuia cu cele necesare desfășurării în cât mai bune condiții a activității societății, activitate în urma căreia s-au realizat venituri impozabile.***

Bunurile achiziționate le-au înlocuit pe cele existente în spațiul din apartament folosit de societate și care au fost deteriorate pe parcursul desfășurării activității, obiectele de inventar fiind recepționate și identificate la sediul societății.

De asemenea, contestatorul mai arată faptul că, începând cu data de ...2004, sediul social al societății se află la adresa de domiciliu a asociaților, încheindu-se în acest sens contractul de comodat.

Până în noiembrie 2007, toată activitatea societății, respectiv întâlnirile cu clienții și furnizorii, alți colaboratori, încheierea contractelor, activitatea de contabilitate ... s-a desfășurat numai la sediul societății.

Incepând cu noiembrie 2007, societatea a închiriat un spațiu pentru deschiderea unui punct de lucru. Datorită spațiului redus (birou în suprafață de 20 mp), doar o parte din activitatea societății de desfășurare la punctul de lucru, restul activității și activitatea contabilă desfășurându-se la sediul societății.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a municipiului Deva**, au efectuat un control în vederea verificării obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului, constatând cu privire la impozitul pe profit la nivelul perioadei verificate: ....2005 – ....2007, următoarele :

**La nivelul anului 2005**, societatea a diminuat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, cu pierderea fiscală totală aferentă exercițiilor precedente, în suma de ... lei fiind cuprinsă și pierderea aferentă exercițiului financiar 2003 în sumă de ... lei, an în care societatea a funcționat ca microintreprindere.

Intrucât societatea nu are dreptul la recuperarea pierderii în sumă de ... lei, rezultată din perioada în care societatea a funcționat plătitoare de impozit pe venit, potrivit art.26 alin.(1) și (4) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare a efectuării controlului s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

**La nivelul anului 2006 și 2007**, societatea a efectuat diverse achiziții în favoarea asociațiilor, respectiv: tâmplărie PVC, podea laminată, uși interioare, cuptor electric, mobilier hol, hotă.

Intrucât organele de inspecție fiscală au considerat achizițiile efectuate ca fiind făcute în favoarea asociațiilor, ca urmare a efectuării controlului, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat dreptul de deducere :

- la nivelul anului 2006 pentru cheltuieli în sumă de ... lei
- la nivelul anului 2007 pentru cheltuieli în sumă de ... lei,

influențând pierderea fiscală la nivelul anului 2006 și stabilind un **impozit pe profit determinat suplimentar în sumă de ... lei.**

În conformitate cu prevederile art.115 și 116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală și art.199 și 120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală modificat prin Ordonanța Guvernului nr.47/2003, pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, au fost calculate pentru perioada ....2006 - ....2008, majorări de întârziere în sumă de ... lei.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele**

**existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:**

**SC X SRL**, are sediul în ..., Aleea ..., bl...., sc..., ap..., județul ..., înregistrată la ORC sub nr.J.../.../..., cod de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin domnul L. A. în calitate de administrator.

**A. Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală, de neacordare a dreptului la recuperarea pierderii în sumă de ... lei aferentă exercițiului financiar 2003 din profiturile impozabile obținute în anul 2005, în condițiile în care, contribuabilul nu arată motivele de fapt și de drept pentru care a formulat contestația.**

La nivelul anului 2003, societatea comercială a funcționat ca și microîntreprindere și a înregistrat pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Incepând cu anul 2004, societatea comercială devine plătitoare de impozit pe profit și a înregistrat pierdere fiscală în sumă de ... lei.

La nivelul anului 2005, societatea a înregistrat profit care a fost influențat de pierderea fiscală reportată din anii precedenți, inclusiv anul 2003.

**La data controlului**, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul la recuperarea pierderii în sumă de ... lei, în condițiile în care, înregistrarea pierderii s-a realizat când contribuabilul a fost plătitor de impozit pe venit microîntreprindere și urmare a efectuării controlului s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

**In drept**, prevederile art.26 alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 2005, stipulează:

**“Pierderi fiscale**

**(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora...**

***(4) Contribuabilii care au fost platitori de impozit pe venit si care anterior au realizat pierdere fiscala intra sub incidenta prevederilor alin. (1) de la data la care au revenit la sistemul de impozitare reglementat de prezentul titlu. Aceasta pierdere se recupereaza pe perioada cuprinsa intre data inregistrarii pierderii fiscale si limita celor 5 ani.”***

Drept urmare, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la neacordarea dreptului la recuperare a pierderii în sumă de ... lei aferentă exercițiului financiar 2003 din profiturile impozabile obținute în anul 2005.

Prin contestația introdusă, agentul economic nu susține niciun motiv de fapt și de drept pentru care a formulat contestație împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar.

**P**revederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**Art.206** “Forma și conținutul contestației

***(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:***

***...c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază;...***”

**Art.213** “**Soluționarea contestației**

***...(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei ...”***

**Norme metodologice:**

**182.1.** “În temeiul art.182 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, ***contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante,*** chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

În conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

**Art.213** “**Soluționarea contestației**

***(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.***

Prin prisma prevederilor legale mai sus citate și în condițiile în care, contribuabilul nu arată motivele de fapt și de drept pentru care a formulat contestația, iar organul de soluționare nu se poate substitui motivelor contestatorului, contestația formulată pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca nemotivată.

**In ceea ce privește majorările de întârziere în sumă ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar**, se reține că, agentul economic nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul majorărilor de întârziere, data de la care au fost calculate majorările de întârziere, baza de calcul a acestora, numărul de zile de întârziere și cota aplicată.

În consecință, față de cele arătate, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatorului, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozit pe profit, contestația se respinge, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**, contestația va fi respinsă.

***B. Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală de trecere în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a sumei de ... lei și de stabilire a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, pentru achizițiile de bunuri efectuate de agentul economic, în condițiile în care constatările organului de inspecție fiscală nu furnizează informații asupra tuturor împrejurărilor edificatoare, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.***

**Perioada supusă inspecției fiscale: ...2005 - ....2007.**

**In fapt**, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli ocazionate de întreținerea și utilizarea spațiului destinat ca sediu al societății comerciale și realizării obiectului de activitate, respectiv servicii prestate în principal întreprinderilor, activități de contabilitate, revizie contabilă și consultanță fiscală, activități de testări și analize tehnice.

În ceea ce privește aceste cheltuieli, agentul economic își poate exercita opțiunea de deducere din punct de vedere fiscal la

calculul impozitului pe profit, cu condiția ca la baza efectuării lor să stea un contract de închiriere sau comodat, să fie efectuate în interesul direct al activității și să respecte tratamentul fiscal sub care legiuitorul înțelege să le includă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că activitatea persoanei juridice se desfășoară:

- la sediul firmei, respectiv în imobilul din ..., Aleea ..., bl.C7, ap..., aparținând persoanei fizice L. C., fiind încheiate în acest sens, contracte de comodat la data de ....2004 și ....2007 pe o perioadă de până la ....2006, respectiv ....2007, acesta fiind în esență cu titlu gratuit, conform art. 1561 Cod civil, comodatarul (în cazul analizat - petentul) dobândind doar un drept de folosință a cotei de 80% din apartament.
- la punctul de lucru deschis într-un spațiu închiriat în ..., începând cu luna noiembrie 2007.

**La data controlului**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile reprezentând contravaloarea achizițiilor efectuate, întrucât au reținut că acestea sunt efectuate în favoarea asociaților.

Se reține faptul că, organul de inspecție, în determinarea achizițiilor efectuate pentru care nu s-a admis dreptul de deducere a cheltuielilor din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, s-a rezumat doar la constatarea **“a efectuat achiziții în favoarea asociaților societății”**, fără ca stabilirea neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor să fie întemeiată pe constatări complete, motivate în fapt și în drept.

**In drept**, prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la 01.01.2008, stipulează:

**“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”.**

Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Norme metodologice pentru aplicarea alin.(1)

**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”**

De asemenea, prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**“ 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”.**

Din textul de lege mai sus citat, se reține că societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor doar pentru bunurile și serviciile care sunt destinate realizării de venituri impozabile.

Astfel, contestatorul are posibilitatea de a deduce cheltuielile efectuate **numai** pentru bunurile, în speța pentru tâmplărie, podea laminată, uși și mobilier, destinate realizării de venituri, respectiv în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Mai mult, dreptul de deducere se câștigă și se exercită nu numai în situațiile în care bunurile achiziționate sunt destinate realizării de venituri impozabile, ci și atunci când acestea sunt utilizate în folosul unor asemenea operațiuni.

Astfel, din perspectiva celei de a doua ipoteze, utilizarea în folosul operațiunilor impozabile, se constată că afirmația organului de inspecție conform căreia, bunurile achiziționate nu sunt destinate nevoilor firmei, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile, nu este probată.

De altfel, organele fiscale în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu au constatat nicio deficiență referitoare la modul de întocmire a documentelor justificative. Mai mult, nu se face nicio referire la motivele pentru care cheltuielile aferente acestor achiziții au fost respinse la deducere, acestea fiind analizate la global și nu pe fiecare operațiune impozabilă în parte.

Rezultă că prin destinația lor funcțională, chiar dacă nu în mod direct, bunurile în cauză sunt utile în realizarea obiectului de activitate al societății și deci implicit la realizarea de venituri impozabile prezente sau viitoare.

De asemenea, la capitolul II Date generale despre unitatea verificată, din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală evidențiază faptul că, societatea comercială a realizat următorii indicatori:

- exercițiul financiar 2006 - cifra de afaceri - ... lei
- exercițiul financiar 2007 - cifra de afaceri - ... lei

Potrivit susținerilor contestatorului, materialele achiziționate le-au înlocuit pe cele care existau în spațiul din apartament, folosit de societate, și care au fost deteriorate pe parcursul desfășurării activității, obiectele de inventar fiind recepționate și identificate la sediul societății.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organul de inspecție fiscală a efectuat o verificare la sediul societății în vederea *identificării mobilierului achiziționat și a naturii lucrărilor efectuate: amenajare, modernizare, reabilitarea sau întreținerea spațiului unde se află sediul și unde, până în luna noiembrie 2007, în mod exclusiv s-a desfășurat activitatea societății*, organul fiscal rezumându-se la **considerente potrivit cărora acestea au fost achiziționate în favoarea asociaților**, fără însă a explicita și motiva cele susținute.

**Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor ocazionate de achizițiile reprezentând cuptor electric și plită, hotă, a căror contravaloare este în sumă de ... lei, în ceea ce privește aceste cheltuieli, agentul economic nu își poate exercita dreptul de deducere din punct de vedere fiscal, în condițiile în care, cheltuielile nu sunt efectuate în interesul direct al activității, nerespectând tratamentul fiscal sub care legiuitorul înțelege să le includă.**

Prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

**Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere**

**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

**Art.7 “Rolul activ**

**[...] (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul**



**fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.[...] ”**

În aceste condiții, față de cele reținute, coroborate cu textele de lege invocate și având în vedere prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007: **“Soluții asupra contestației**

**(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** urmează a se desființa actul administrativ atacat.

Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

**102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”**

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

**12.7. “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.”**

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit**, stabilite în sarcina petentului prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, decizia de impunere se desființează, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**, decizia de impunere se desființează.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, se:

DECIDE

**1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL din Deva pentru suma de ... lei reprezentând:**

**- ... lei - impozit profit suplimentar 2005**

**- ... lei - majorări de întârziere aferente,**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..../...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:**

**- ... lei - impozit profit suplimentar 2006 și 2007**

**- ... lei - majorări de întârziere aferente,**

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

**C.O./1ex./2008**