



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului



DECIZIA NR.33 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de **SC X SA din ...**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008.

Contestația are ca obiect suma de ... **lei** reprezentând:

- ... **lei** – impozit pe profit suplimentar;
- ... **lei** – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar;
- ... **lei** – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... **lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară.

De asemenea petenta contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2008.

Decizia de impunere nr. .../...2008 a fost expediată cu recomandata nr. .../...2008, primită de petentă în data de ...**2008**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă de **SC X SA** la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2009.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ..., prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SA .

I. Prin contestația formulată, SC X SA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

I.I. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente de ... lei;

I.I.I. Cu privire la impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu provizioanele;

În perioada august - decembrie 2006 societatea a constituit provizioane în cadrul grupului în sumă totală de ... lei, astfel: ... lei la 31.08.2006 și câte ... lei la finele lunilor octombrie, noiembrie și decembrie, sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă, invocându-se prevederi legale referitoare la deductibilitatea provizioanelor specifice de risc la societățile bancare.

În cazul de față, la data când s-au efectuat aceste înregistrări contabile, societatea, în calitate de membru al unui grup economic din care face parte și SC P SA și SC G SA, a devenit garant pentru creditul contractat de SC P SA în valoare de ... euro destinat finanțării unor lucrări de modernizare la Hotelul

Întrucât prin Hotărârea AGA s-a stabilit garantarea creditului cu cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat între societate și SC S SA ..., suma înregistrată în contul 495 pe parcursul anului 2006 reprezintă un provizion pentru deprecierea creanțelor, în cazul în care contractorul creditului nu și-ar fi respectat graficul de rambursare sau societatea și-ar fi pierdut calitatea de garant.

Potrivit art.22 din Codul fiscal, acest tip de provizion este deductibil la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care petenta consideră corectă includerea acestuia pe cheltuieli.

În lunile ianuarie și februarie 2007 societatea înregistrează provizioane pentru deprecierea creanțelor în sumă de ... lei, aferente contractului de credit al SC P SA menționat anterior și din considerentele mai sus amintite.

Deoarece pe parcursul derulării contractului de împrumut societatea nu a mai avut calitatea de garant, în luna decembrie 2007, creditul contului 495 constituit în 2006 și 2007, pentru a reflecta relația în cadrul grupului, a fost transferat în contul 151 în vederea reîntregirii acestui provizion în sumă totală de ... lei.

Astfel, suma de ... lei a fost înregistrată în contul de venituri, iar suma de ... lei aferentă anului 2006 a fost contabilizată pe seama rezultatului reportat, efectuându-se următoarele înregistrări contabile:

495 = 151 ...

151 = % ...

7863 ...

117 ...

Întrucât la data constituirii, în anul 2007, cheltuielile cu provizioanele au fost deductibile, venitul rezultat din reîntregirea acestora la luna decembrie 2007 a fost cuprins în baza de impozitare.

Pentru motivele mai sus expuse, petenta solicită admiterea ca și deductibile a acestor cheltuieli și recalcularea impozitului pe profit.

I.I.2. Cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu închirierea spațiilor de cazare de la SC A SA ;

Urmare contractului nr. .../...2006 încheiat cu SC A SA din ..., societatea a închiriat spații de cazare (camere de hotel) precum și un birou administrativ.

Având în vedere faptul că petenta este membră a unui mare grup economic din care fac parte SC GF SA , SC G SA , SC T SA , posibilitatea de a dispune oricând de spații de cazare pentru numeroșii delegați aflați în tranzit și reducerea costurilor cu cazarea acestora, a devenit o problemă a cărei rezolvare a fost contractul cu SC A SA .

Prin Raportul de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibile aceste cheltuieli, după cum urmează:

- în anul 2006 suma de ... lei;
- în anul 2007 suma de ... lei;
- în trim. I - III 2008 suma de ... lei.

Baza legală pe care și-au întemeiat organele de inspecție fiscală constatările o reprezintă art.21 alin.(1) din Codul fiscal, voința legiuitorului din enunțul acestui articol nu o reprezintă legătura strictă

și imediată dintre o cheltuială efectuată și venitul generat de ea. Ba mai mult, ținând cont de apartenența sa la un grup economic și specificul activității, este imperios necesară prezența la sediul societății, atât a membrilor Consiliului de Administrație, în vederea luării celor mai bune decizii, dar și a unor persoane cu calificare tehnică de specialitate.

Astfel, lunar au loc sedințe de analiză privind volumul de vânzări, stabilirea unor strategii de marketing, analiza indicatorilor, pregătirea personalului etc.

Dacă pentru toți acești delegați s-ar fi rezervat spații de cazare, cheltuiala generată ar fi fost mai mare decât chiria înregistrată în evidența contabilă a SC X SA .

De asemenea, estimarea la care au procedat organele de inspecție fiscală este total neconformă cu prevederile legale.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu erau îndreptățite să estimeze baza de impunere, nefiind constatate de către acestea situații de natura celor prevăzute la pct. 65.1 din Hotărârea Nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit art.67 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicata, invocat în Raportul de inspecție fiscală, în cazul estimării mărimii bazei de impunere trebuie avute în vedere toate DATELE și DOCUMENTELE care au relevanță pentru estimare.

Petenta invocă prevederile pct. 65.2 din Hotărârea Nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală; or inspectorii fiscali au făcut doar niște simple operațiuni aritmetice, considerând ca și deductibilă doar chiria pentru spațiul destinat activității administrative, restul chiriei aferentă suprafeței din contractul de închiriere considerând-o nedeductibilă, calcule matematice care nu reprezintă o estimare a unei baze de impunere din punct de vedere fiscal.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea ca și deductibile a acestor cheltuieli și recalcularea impozitului pe profit.

I.I.3. Cu privire la nedeductibilitatea sumei de ... lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea pe semestrul II 2008.

În anul 2006 societatea a achiziționat ... buldozere, care au funcționat, până în luna iunie 2008, pe halda de zgură. În luna iulie 2008 ele au fost casate și valorificate ca și fier vechi.

În mod eronat organele de inspecție au considerat nedeductibilă cheltuiala cu amortizarea pe lunile iunie - iulie 2008, bazându-se doar pe nota explicativă dată de directorul societății, dl. X .

În fundamentarea unor constatari și aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a se lua o decizie, potrivit pct.6.1 din Normele metodologice aprobate prin HG 1050/2004, "organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege".

Părerea unui salariat al societății, indiferent că este director sau personal de execuție, nu reprezintă un mijloc de probă cu ajutorul căruia să poată fi stabilită o creanță fiscală.

Astfel petenta, solicită admiterea sumei de ... lei ca și cheltuială deductibilă, luând în considerare și documentele pe care le anexam în copie.

În ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2007, efectuat de organele de inspecție fiscală și înscris la pag.20 din Raportul de inspecție fiscală, petenta sesizează ca la trim.II 2007 nu se mai ține seama de recuperarea pierderii în sumă de ... lei, de la trim.I, fapt care denaturează rezultatul obținut, în defavoarea societății.

De asemenea, ținând cont de faptul că, cheltuielile de protocol au deductibilitate limitată, respectiv 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente, altele decât cheltuielile de protocol și cele cu impozitul pe profit, în situația modificării bazei de impunere prin acceptarea ca și deductibile a cheltuielilor contestate, se modifică și cuantumul deductibil al acestui tip de cheltuială, cu consecințe, firește, asupra diminuării impozitului pe profit.

Având în vedere cele motivate, petenta solicită admiterea ei așa cum a fost formulată și exonerarea de la plata impozitului pe profit în suma de ... lei.

În legătură cu accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, întrucât petenta consideră că dacă nu datorează debitul, nici accesoriile nu cad în sarcina sa.

I.2. Cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii aferente de ... lei ;

Verificarea TVA a cuprins perioada noiembrie 2007 - martie 2008, iar suma de ... lei stabilită suplimentar este aferentă TVA dedusă de pe facturile de chirie emise de SC A SA ... în această perioadă.

Petenta constată aceeași logică din partea organelor de inspecție fiscală, motivată în drept cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal, în sensul că orice persoana impozabilă are dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor numai dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, petenta susține că se aplică aceeași metodă de calcul aritmetic în neacordarea deductibilității TVA aferentă facturilor de chirie emise de SC A SA

Argumentele și susținerile petentei de la cap.I.I. sunt aceleași și pentru acest capăt de cerere, întrucât în nici un text de lege nu se prevede deductibilitatea TVA prin aplicarea unui procent stabilit printr-un calcul matematic asupra TVA dintr-o factură emisă de un prestator de servicii.

Petenta solicită exonerarea de la plata debitului în sumă de ... lei, precum și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei.

În același sens, petenta înțelege să conteste și Dispoziția de măsuri nr. .../...2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care este obligată să înregistreze în contabilitate rezultatele controlului, respectiv sumele suplimentare stabilite cu titlu de debite și accesorii.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Activității de Control Financiar Fiscal din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului ... au efectuat o inspecție fiscală parțială, care a avut ca obiectiv soluționarea Decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferentă lunii august 2007.

Urmare a verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. .../...2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate astfel:

II.I. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente de ... lei;

II.I.I. Cu privire la impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu provizioanele în sumă de ... lei;

În perioada august – decembrie 2006 au fost înregistrate de către societate în contul 6863 «cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare» cheltuieli în sumă de ... lei, în corespondență cu contul 495 «ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații».

În perioada ianuarie – februarie 2007 au fost înregistrate de către societate în contul 6863 «cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare» cheltuieli în sumă de ... lei în corespondență cu contul 495 «ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționării/asociații» .

Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele care au stat la baza înregistrărilor menționate anterior și în urma cărora au fost majorate cheltuielile societății cu suma de ... lei (an 2006) și cu suma de ... lei (an 2007).

Au fost prezentate convenția de credit nr.... -.../... –.../... și actul adițional nr.2 la convenția de credit încheiate între ... SA ... în calitate de bancă, SC P SA , în calitate de împrumutat și SC GP SA (actuala SC X SA) în calitate de garant.

Obiectul contractului constă în acordarea unui credit de investiții pe termen mediu pentru finanțarea lucrărilor de modernizare la Hotel Ciucaș în valoare totală de ... EUR.

De asemenea a fost pusă la dispoziție, Hotărârea A.G.A. nr.... din data de ...2005 a acționarilor SC GP SA ..., prin care se hotărăște:

“garantarea creditului în valoare de ... EUR pe termen de 5 ani, contractat de SC P SA de la ... SA ... –Sucursala Municipiului ..., având ca destinație finanțarea lucrărilor de modernizare la Complexul Hotelier ... cu cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat cu SC S SA ... nr. .../ ... din ...2002 împreună cu actele adiționale încheiate ulterior“.

Conform art.2 alin.(1) și (2) din H.G.nr. 830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, provizioanele specifice de risc de credit constituite de către bănci persoane juridice romane, de sucursale din România ale băncilor persoane juridice străine, precum și de organizațiile cooperatiste de credit autorizate sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în limita prevederilor Regulamentului Băncii Naționale a României privind clasificarea creditelor și plasamentelor, precum și constituirea, regularizarea și utilizarea provizioanelor specifice de risc de credit și ale Normelor metodologice ale Băncii Naționale a României pentru aplicarea acestuia. Provizioanele sunt deductibile la data constituirii lor.

Prevederile prezentei hotărâri referitoare la bănci sunt aplicabile în mod corespunzător și fondurilor de garantare, societăți comerciale persoane juridice române, care au ca obiect de activitate preponderent garantarea creditelor acordate de către bănci, în limitele pentru care se acordă garanția”.

SC X SA ... nu are ca și obiect de activitate garantarea creditelor acordate de către bănci.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată “cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art.22”.

Având în vedere cele menționate anterior au fost considerate de către organele de inspecție fiscală, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, provizioanele constituite de către societate, în sumă de ... lei (... lei an 2006 + ... lei an 2007), aferente creditului contractat de către SC P SA de la ... și pentru care SC GP SA (actuala SC X SA) are calitatea de garant.

II.I.2. Cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu închirierea spațiilor de cazare de la SC A SA ;

SC GP SA (actuala SC X SA) în baza contractului nr..../...2006 încheiat cu SC A SA ... a închiriat spațiu situat în Hotelul ..., după cum urmează:

- etaj apartament în sup.de ... mp
- etaj camere cazare în suprafață de ... mp

- parter birou administrativ în suprafață de 30mp.

Conform prevederilor contractuale spațiile închiriate vor fi folosite de locatar în vederea desfășurării activității de sediu administrativ, chiria lunară fiind stabilită la ... eur/mp.

Prin actul adițional nr..../...2007 la Contractul nr..../...2006 obiectul contractului a fost extins începând cu05.2007 și la folosirea spațiului situat în hotelul ... la etaj I, format din ... camere în suprafață totală de ... mp, chiria pentru spațiul închiriat suplimentar fiind stabilită la ... eur/mp.

Prin actul adițional la contract se modifică și prevederile cu privire la destinația spațiului închiriat, în sensul că aceasta va putea fi schimbată de comun acord cu locatorul.

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că, SC GP SA a înregistrat în evidența contabilă chiria facturată de SC A SA ... pentru întreaga suprafață menționată în contract și a dedus taxa pe valoare adăugată aferentă facturilor de închiriere.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că perioada 01.01.2007 – 30.10.2007 a fost verificată din punct de vedere al TVA, prin actele administrative fiscale incheiate constatandu-se ca in spatiul de la parter societatea a desfășurat activitate financiar contabilă; s-a determinat în timpul inspecției fiscale cheltuiala deductibilă din punct de vedere fiscal aferentă închirierii spațiului cu destinația de birou de contabilitate pentru care s-a acordat și drept de deducere la TVA prin actele de control anterioare, și s-a procedat la determinarea profitului impozabil, prin estimare, în funcție de ponderea suprafeței biroului financiar – contabil, în total suprafață închiriată.

În conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din O.G. nr.92 / 2003 R privind Codul de procedură fiscală și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 R privind Codul fiscal s-a procedat la determinarea profitului impozabil prin estimare în funcție de ponderea suprafeței biroului financiar – contabil, în total suprafață închiriată, după cum urmează:

-referitor la anul 2006

Mijloacele fixe casate au fost valorificate ca și fier vechi livrat către SC AM SRL

De asemenea au fost descărcate din gestiune astfel:

%	=	2131	<u>... lei</u>
2813			... lei
2913			... lei

În perioada ianuarie – iunie 2008 a fost înregistrată pe cheltuieli privind amortizarea suma de ... lei, aferentă celor ... buldozere care nu au mai funcționat .

În conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile înregistrate în contul 681, reprezentând amortizare aferentă buldozerelor în sumă de ... lei, ca nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În concluzie, în timpul inspecției fiscale generale a fost calculat impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente, pentru **perioada 2006 – trim. III 2008**, astfel:

An 2006

- ... lei venituri totale
- ... lei cheltuieli totale
- ... lei profit brut
- ... lei cheltuială nedeductibilă aferentă chiriei
- ... lei cheltuiala nedeductibila aferentă provizioanelor
- ... lei cheltuiala nedeductibila aferentă protocolului
- ... lei pierdere fiscala de recuperat din ani precedenti
- ... lei profit impozabil (...+...+...+...-...)
- ... lei impozit profit suplimentar

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculate, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, dobânzi/majorări de întârziere, în sumă de 26.912 lei.

An 2007

- ... lei venituri totale
- ... lei cheltuieli totale
- ... lei profit contabil
- ... lei cheltuială privind impozitul pe profit
- ... lei cheltuiala nedeductibila aferentă chiriei
- ... lei cheltuiala nedeductibila aferentă provizioanelor
- ... lei venit neimpozabil anulare provizion
- ... lei cheltuieli privind dobanzi și penalitati
- ... lei profit impozabil
- (...+...+...+...-...+ ...)
- ... lei impozit profit;

În evidența contabilă agentul economic a determinat și înregistrat impozit pe profit în sumă de ... lei, impozit care a fost și declarat la A.F.P. Din impozitul pe profit determinat în timpul controlului, în sumă de ... lei, se scade impozitul pe profit constituit de către societate în sumă de ... lei, rezultând o diferență suplimentară de ... lei cumulată.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculate, în conformitate cu prevederile art.119 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, dobânzi/majorări de întârziere, în sumă de ... lei.

Trim.III 2008

- ... lei venituri totale (anexa nr. 8)
- ... lei cheltuieli totale (anexa nr.8)

- ... lei profit brut
 - ... lei cheltuiala nedeductibila aferentă chiriei
 - ... lei cheltuiala cu amortizarea nedeductibila
 - ... lei cheltuiala cu dobanzi și penalitati
 - ... lei cheltuiala privind impozitul pe profit
 - ... lei cheltuieli de protocol nedeductibile
 - ... lei profit impozabil
- (...+...+...+...+...+...)
- ...+...+...+...+...+... impozit profit suplimentar cumulat

În evidența contabilă agentul economic a determinat și înregistrat impozit pe profit în sumă de ... lei, impozit care a fost și declarat la A.F.P. Din impozitul pe profit determinat în timpul controlului în sumă de ...+...+...+...+...+... se scade impozitul pe profit constituit de către societate în sumă de ... lei rezultând o diferență suplimentară de ... lei cumulată. Pentru trim.III datorează impozit pe profit suplimentar, în sumă de ... lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculat, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, dobânzi/majorări de întârziere, în sumă de ... lei.

II.2. Cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii aferente de ... lei ;

În perioada noiembrie 2007 – martie 2008 SC A SA facturează chirie la SC GP SA (actuala SC X SA) în suma totala de ... lei, din cate TVA în suma de ... lei.

Ca documente justificative au fost menționate tot contractul nr. .../...2006 și Actul adițional nr.... / ...2007, fără a se mai prezenta și alte documente din care să rezulte explicit că spațiul închiriat a fost utilizat efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

A fost luată notă explicativă reprezentantului societății dl. X, prin care a fost întrebat care este destinația spațiului închiriat în hotel ... din cadrul societății ... SA etaj 1,2 și birou de contabilitate, iar din răspunsul dat de către acesta reiese că biroul de la parter a fost

folosit de societate pe întreaga perioadă ca și birou de contabilitate, camerele din hotel au fost folosite pentru cazarea membrilor Consiliului de Administrație în zilele în care erau prezenți la sedințele societății, angajaților societății, firmă care îi asigură lucrările de exploatare și stabilitate a haldei , angajaților societății.

Situația cu TVA aferenta contractului de inchiriere cu SC A SA pentru perioada noiembrie 2007- martie 2008, se prezintă astfel:

Nr. Data fact.	Valoare	Baza de impozitare	TVA	Total sup. Inchir.	Sup. Inchir. birou ctb.	Pondere	TVA deductib. la birou ctb.	TVA aferentă spații de cazare

În conformitate cu art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 R cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sarcina societății în sumă de ... lei.

Pentru nevirarea la termene legale a TVA suplimentar în sumă de ... lei au fost calculate, în conformitate cu prevederile art.119 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind codul de procedură fiscală, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocâte, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SA , are sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având codul de înregistrare fiscală ..., reprezentată de dl. X, în calitate de director general.

III.I. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriile aferente de ... lei;

III.I.I. Cu privire la impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu provizioanele în sumă de ... lei;

În fapt, în perioada august – decembrie 2006 a fost înregistrată de către societate, cu titlu de provizioane, în contul 6863 «cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare» suma de ... lei, în corespondență cu contul 495 «ajustări

pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”.

De asemenea, în perioada ianuarie – februarie 2007 a fost înregistrată de către societate, tot cu titlu de provizioane, în contul 6863 «cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare», suma de ... lei, în corespondență cu contul 495 «ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”.

Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele care au stat la baza înregistrărilor menționate anterior și în urma cărora au fost majorate cheltuielile societății cu suma de ... lei (an 2006) și cu suma de ... lei (an 2007).

Au fost prezentate convenția de credit nr.... -.../... -.../... și actul adițional nr.2 la convenția de credit încheiate între ... SA ... în calitate de bancă, SC P SA , în calitate de împrumutat și SC GP SA (actuala **SC X SA**) în calitate de garant și Hotărârea A.G.A. nr.3 din data de 09.09.2005 a acționarilor SC GP SA (actuala **SC X SA**), prin care se hotărăște:

“garantarea creditului în valoare de ... EUR pe termen de 5 ani, contractat de SC P SA de la ... SA ... –Sucursala Municipiului ..., având ca destinație finanțarea lucrărilor de modernizare la Complexul Hotelier ... cu cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat cu SC S SA ... nr. .../ ... din ...2002 împreună cu actele adiționale încheiate ulterior”.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(3) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 21 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”,

coroborate cu prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din actul normativ menționat mai sus, unde se prevede:

“ART. 22 Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;**
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”**

Potrivit pct. 53 din H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.22 alin.(1) lit.c), se precizează:

“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

.....Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în

anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art. 22 din Codul fiscal.”

Societatea avea obligația respectării prevederilor art.22 alin.(8) din Legea nr. 571 / 2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“(8) Provizioanele constituite pentru creanțele asupra clienților, înregistrate de către contribuabili înainte de 1 ianuarie 2004, sunt deductibile în limitele prevăzute la alin. (1) lit. c), în situația în care creanțele respective îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt garantate de altă persoană;
- b) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
- c) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;
- d) creanța este deținută asupra unei persoane juridice pentru care a fost deschisă procedura falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
- e) nu au mai fost constituite provizioane deductibile fiscal pentru creanța respectivă.”

Prin Hotărârea A.G.A. nr.... din data de 09.09.2005 a acționarilor SC GP SA (actuala **SC X SA**), s-a hotărât:

“garantarea creditului în valoare de ... EUR pe termen de 5 ani, contractat de SC P SA de la ... SA ... –Sucursala Municipiului ..., având ca destinație finanțarea lucrărilor de modernizare la Complexul Hotelier ... cu cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat cu SC S SA ... nr. .../ ... din ...2002 împreună cu actele adiționale încheiate ulterior”,

petenta, prin contestație, menționând ca suma înregistrată în contul 495 pe parcursul anilor 2006 și 2007 reprezintă un **provizion pentru deprecierea creanțelor**.

Organele de inspecție fiscală au considerat că sumele înregistrate în contul 495 «ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații» sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, fiind **provizioane aferente creditului** contractat de către SC P SA de la și pentru care SC GP SA (actuala SC X SA) are calitatea de garant, invocând prevederile art.2 alin.(1) și (2) din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, care precizează:

“ART. 2

(1) Provizioanele specifice de risc de credit constituite de către bănci persoane juridice române, de sucursalele din România ale băncilor persoane juridice străine, precum și de organizațiile cooperatiste de credit autorizate sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în limita prevederilor Regulamentului Băncii Naționale a României privind clasificarea creditelor și plasamentelor, precum și constituirea, regularizarea și utilizarea provizioanelor specifice de risc de credit și ale Normelor metodologice ale Băncii Naționale a României pentru aplicarea acestuia. Provizioanele sunt deductibile la data constituirii lor.

(2) Prevederile prezentei hotărâri referitoare la bănci sunt aplicabile în mod corespunzător și fondurilor de garantare, societăți comerciale persoane juridice române, care au ca obiect de activitate preponderent garantarea creditelor acordate de către bănci, în limitele pentru care se acordă garanția.”

Din textele de lege mai sus enunțate, rezultă că, pentru constituirea de provizioane aferente creanțelor, trebuie îndeplinite cumulativ anumite condiții.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă petenta a respectat aceste condiții sau dacă putea constitui provizioane deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru **creanțele rezultate din contractul încheiat cu SC S SA ... nr. .../ ... din ...2002**.

Se reține, astfel, că organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere toate elementele edificatoare în speță, în determinarea situației reale de constituire a provizioanelor.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 94 alin.(2) lit. a-b) alin.(3) lit.e) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;...”

De asemenea prin art. 7 din actul normativ mai sus menționat se prevede :

„ 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.” ,

iar la art. 65 se arată :

„ ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuia să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop **să-și exercite rolul activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevazute de lege.

Organele de inspecție fiscală nu au clarificat complet situația de fapt a contestatoarei, și având în vedere cele arătate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii **măsurii de neacceptare a deductibilitatii cheltuielilor cu provizioanele în sumă de ... lei.**

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“CAP. 4 Soluții asupra contestației

ART. 216 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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92 / 2003, aprobate prin HOTĂRÂREA GUVERNULUI nr. 1050 / 2004, unde se precizează:

„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”,

și prevederile pct. pct. 12.6 – 12.8 din **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„12.6. 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.

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.

12.8. 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.”

Drept urmare, se va **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008, **pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu provizioanele în sumă de ... lei.**

III.1.2. Cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu închirierea spațiilor de cazare de la SC A SA , cauza supusă soluționării o constituie legalitatea acestei masuri dispuse de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care petenta nu poate face dovada că serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile;

În fapt, SC GP SA (actuala SC X SA) în baza contractului nr.../...2006 încheiat cu SC A SA ... a închiriat spațiu situat în Hotelul ..., după cum urmează:

- etaj apartament în sup.de ... mp
- etaj camere cazare în suprafață de ... mp

- parter birou administrativ în suprafață de 30mp.

Conform prevederilor contractuale, spațiile închiriate vor fi folosite de locatar în vederea desfășurării activității de sediu administrativ, chiria lunară fiind stabilită la ... eur/mp.

Prin actul adițional nr..../...2007 la Contractul nr..../...2006 obiectul contractului a fost extins, începând cu 01.05.2007, și la folosirea spațiului situat în hotelul ... la etaj I, format din ... camere în suprafață totală de ... mp, chiria pentru spațiul închiriat suplimentar fiind stabilită la ... eur/mp.

Prin actul adițional la contract se modifică și prevederile cu privire la destinația spațiului închiriat, în sensul că aceasta va putea fi schimbată de comun acord cu locatorul.

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că, SC GP SA a înregistrat în evidența contabilă chiria facturată de SC A SA ... pentru întreaga suprafață menționată în contract, fara a prezenta documente justificative din care sa reiasa câte persoane au fost cazate în spațiul închiriat, care sunt aceste persoane și ce calitate au în societate, în ce perioada au fost cazate acestea, pentru a se putea aprecia dacă activitatea din perioada respectivă a acestor persoane a avut legatură cu activitatea societății.

Având în vedere că în biroul de la parter societatea a desfășurat activitate financiar contabilă, s-a determinat în timpul inspecției fiscale cheltuiala deductibilă din punct de vedere fiscal aferentă închirierii spațiului cu destinația de birou de contabilitate.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

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.”

coroborat cu prevederile art.67 alin.(1) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind

Suma de **... lei** (... lei - ... lei) reprezentând cheltuiala aferentă închirieri spațiilor de cazare pentru care societatea nu a justificat cu documente utilizarea în scopul realizării de venituri impozabile a fost considerata cheltuiala nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

-referitor la anul 2008

Nr. Data fact.	Valoare	Baza de impozitare	TVA	Total sup. Inchir.	Sup. Inchir.birou ctb.	Pondere	Chelt. deductib.la birou ctb.	Chelt. aferentă spatii de cazare

Suma de **... lei** (... lei – ... lei) reprezentând cheltuiala aferentă închirieri spațiilor de cazare pentru care societatea nu a justificat cu documente utilizarea în scopul realizării de venituri impozabile, a fost considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Drept urmare, se va **respinge contestația** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 **pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu închirierea spațiilor de cazare de la SC A SA în sumă de ... lei.**

III.1.3. Cu privire la suma de ... lei reprezentând cheltuială cu amortizarea pe semestrul II 2008, cauza supusă soluționării o constituie legalitatea neacceptării cheltuielilor cu amortizarea, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au clarificat complet situația de fapt a contestatoarei.

În fapt, în anul 2006 societatea a achiziționat ... buldozere, care au funcționat, până în luna iunie 2008, pe halda de zgură. În luna iulie 2008 ele au fost casate și valorificate ca și fier vechi.

Mijloacele fixe casate au fost valorificate ca și fier vechi livrat către SC AM SRL

De asemenea, au fost descărcate din gestiune astfel:

%	=	2131	<u>... lei</u>
2813			... lei
2913			... lei

Organele de inspecție fiscale au menționat că în luna iulie 2008 au fost casate mijloace fixe, respectiv cele patru buldozere care au funcționat până la 31.12.2006 (invocând nota explicativă dată de către domnul X – director general) și un calculator, precizând că în perioada ianuarie – iunie 2008 a fost înregistrată pe cheltuieli privind amortizarea suma de ... lei aferentă celor 4 buldozere care nu au mai funcționat, și în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 republicata privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile înregistrate în contul 681 reprezentând amortizare aferentă buldozerelor în sumă de ... lei ca nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 94 alin.(2) lit. a-b) alin.(3) lit.e) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;...”

De asemenea prin art. 7 din actul normativ mai sus menționat se prevede :

„ 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.” ,

iar la art. 65 se arată :

„ ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuia să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop **să-și exercite rolul activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevazute de lege.

Față de cele prezentate, se constată că organele de inspecție fiscală nu au clarificat complet situația de fapt a contestatoarei, respectiv nu au analizat perioadele de funcționare a buldozerelor pe baza fișelor mijloacelor fixe, a documentelor de intrare-ieșire în gestiune, și având în vedere cele arătate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii **măsurii de neacordare a deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ... lei** .

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“CAP. 4 Soluții asupra contestației

ART. 216 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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92 / 2003, aprobate prin **HOTĂRÂREA GUVERNULUI nr. 1050 / 2004**, unde se precizează:

„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”,

și prevederile **pct. 12.6 – 12.8 din ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„12.6. 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.

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.

12.8. 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.”

Drept urmare, se va **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 **pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ... lei.**

În ceea ce privește susținerea petentei referitor la modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2007, efectuat de organele de inspecție fiscală, potrivit careia:

“ la trim.II 2007 nu se mai ține seama de recuperarea pierderii în sumă de ... lei, de la trim.I, fapt care denaturează rezultatul obținut, în defavoarea societății ”,

aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală au calculat impozitului pe profit aferent anului 2007 pe cumulat pe venituri și cheltuieli totale la fiecare perioadă (trimestru), astfel:

Trim.I 2007

... lei venituri totale

... lei cheltuieli totale

... lei pierdere contabilă

... lei cheltuială nedeductibilă aferentă chiriei

... lei cheltuială nedeductibilă aferentă provizioanelor

- ... **lei pierdere fiscală** (... -... -...)

Trim.II 2007

... lei venituri totale

... lei cheltuieli totale

... lei profit contabil

... lei cheltuială privind impozitul pe profit

... lei cheltuială nedeductibilă aferentă chiriei

- ... lei cheltuială nedeductibilă aferentă provizioanelor

- ... **lei profit impozabil**

(...+...+...+...)

- ... **lei impozit profit**

De asemenea referitor la susținerea petentei că :

“cheltuielile de protocol au deductibilitate limitată: 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente, altele decât cheltuielile de protocol și cele cu impozitul pe profit, în situația modificării bazei de impunere prin acceptarea ca și deductibile a cheltuielilor contestate, se modifică și cuantumul deductibil al acestui tip de cheltuială, cu consecințe, firește, asupra diminuării impozitului pe profit.”,

Întrucât se va **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008, **pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar, urmează a se recalcula și cheltuielile de protocol.**

În concluzie, față de cele prezentate mai sus la pct. III.I.1, III.I.2 și III.I.3, pentru care s-a dispus:

soluția de desființare referitor la :

- **capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu provizioanele în sumă de ... lei;**

- **capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacceptării cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ... lei;**

soluția de respingere referitor la :

- **capătul de cerere privind impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu închirierea spațiilor de cazare de la SC A SA în sumă de ... lei.**

și întrucât organul de soluționare nu poate departaja cu claritate debitele și accesoriile stabilite de organele de inspecție, **se va desființa în totalitate capitolul impozit pe profit** din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008, referitor la **suma de ... leireprezentând :**

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;

- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar;

III.2. Cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii aferente de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie legalitatea măsurii dispusă de organul de control prin raportul de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de chirie, în condițiile în care petenta nu poate face dovada că serviciile achiziționate au fost folosite pentru realizarea de operațiuni taxabile.

S-a verificat pentru perioada 01.08.2005 – 30.09.2008, modul de determinare a bazei de impozitare pentru TVA dedusă și colectată, în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003, republicată privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare și a normelor metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44 / 2004.

Organele de control au menționat faptul că SC GP SA (actuala SC X SA) a mai fost verificată din punct de vedere al TVA pentru perioada 01.08.2005-31.10.2007, încheindu-se rapoarte de inspecție fiscală parțiale prin care s-a stabilit TVA suplimentara de ... lei aferenta facturilor de chirie cu SC A SA si impotriva carora societatea a depus contestatii.

Aceste contestatii au fost respinse de catre Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul DGFP ..., deciziile de solutionare nefiind atacate la instanta de contencios de catre petenta.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta spațiului de cazare închiriat de SC GP SA (actuala SC X SA), deoarece spatiul nu era aferent obținerii de venituri și s-a acordat drept de deducere doar la TVA aferenta spațiului pentru birou de contabilitate.

În fapt, în perioada noiembrie 2007–martie 2008, SC A SA facturează chirie la SC GP SA (actuala SC X SA), astfel:

- f.f. nr.... / ...2007 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;

- f.f. nr.... / ...2007 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;

- f.f. nr.... / ...2008 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;

- f.f. nr.... / ...2008 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;

- f.f. nr.... / ...2008 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Ca documente justificative au fost menționate contractul nr. .../...2006 și Actul adițional nr.... / ...2007, fără a se mai prezenta și alte documente din care să rezulte explicit că spațiul închiriat a fost utilizat efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile. Din acest contract reiese ca **SC X SA**, la prețul de ... eur/mp, a închiriat un spațiu situat în Hotelul ... din loc. ... (partea veche a clădirii), după cum urmează :

etaj I, apartament în suprafață de ... mp;

etaj II, ... camere cazare în suprafață de ... mp;

parter, birou administrativ în suprafață de ...mp.

iar prin Actul adițional nr. ... / ...2007 se modifică prevederile cu privire la destinația spațiului închiriat în vederea desfășurării activității de sediu administrativ în sensul că „pe toată perioada contractului, locatarul poate subînchiria, cesiona sau poate recurge la orice formă de înstrăinare către terți a bunului închiriat, de comun acord cu locatorul”.

În drept, art.145, alin.(3) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, prevede :

„ ART. 145 Dreptul de deducere

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Din textul de lege mai sus citat se reține că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată doar pentru

bunurile și serviciile care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, rezultă că, deducerea taxei pe valoarea adăugată este **condiționată de obținerea de venituri** din desfășurarea de activități taxabile, și întrucât între aceste două noțiuni nu este nici o deosebire, desfășurarea de activități taxabile înseamnă obținerea de venituri.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, pentru a nu mai plăti servicii hoteliere pentru delegațiile venite din cadrul Holdingului, a închiriat aceste spații, această nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece dreptul de deducere a TVA nu s-a acordat întrucât nu se poate stabili dacă spațiile închiriate au fost utilizate pentru obținerea de venituri, respectiv realizarea de operațiuni taxabile, petenta neprezentând documente din care să rezulte dacă operațiunile reprezentând cazarea delegațiilor au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale **SC X SA**, sau dacă petenta avea obligația să suporte cheltuielile cu cazarea delegațiilor din cadrul holdingului, angajaților societății, firmă care îi asigură lucrările de exploatare și stabilitate a haldei, angajaților societății.

Față de cele de mai sus se reține faptul că societatea contestatoare nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA, întrucât din documentele prezentate nu rezultă că spațiile închiriate au fost utilizate la realizarea de operațiuni taxabile generatoare de venituri.

Urmare celor menționate, situația privind TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru perioada noiembrie 2007-martie 2008 se prezintă astfel:

Nr. Data fact.	Valoare	Baza de impozitare	TVA	Total sup. Inchir.	Sup. Inchir.birou ctb.	Pondere	TVA deductib.la birou ctb.	TVA aferentă spații de cazare

În conformitate cu art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 R cu modificările și completările ulterioare, și conform celor menționate mai sus, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit **TVA suplimentar în sarcina societății, în sumă de ... lei, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată.**

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.119 din O.G. nr.92 / 2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, pentru nevirarea la termenele legale a TVA suplimentar în sumă de ... lei.

Cu privire la aceste sume stabilite ca datorate, **SC X SA** nu arată motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ 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; ”

În legatură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SA** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a majorărilor de întârziere, cota de majorări de întârziere aplicată, data de la care au fost calculate majorările de întârziere, însumarea produselor dintre baza de calcul a majorărilor de întârziere, numărul de zile de întârziere și cota de majorări de întârziere aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele prin care acesta înțelege să combată măsurile controlului.

Pe cale de consecință, ținând cont de cele arătate mai sus și de faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură

accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept « ***accessorim sequitur principale*** », **contestația pentru acest capăt de cerere în sumă de ... lei majorări de întârziere aferente TVA suplimentar, va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Art.1 – Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 referitor la capitolul impozit pe profit în sumă de ... leireprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar.

urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării să se încheie un nou act de control de către o altă echipa de control, conform celor menționate în cuprinsul deciziei.

Art.2 – Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008, referitor la pentru suma de ... lei.

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.3 – Prezenta decizie, referitor la art.2, poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .