

## DECIZIA NR.50

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma, care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

SC X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SCX .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit si accesorii aferente motivand astfel:

1.Organul de inspectie fiscala a retinut, contrar reglementarilor contabile aplicabile in anii 2006 si 2007 , ca cheltuielile efectuate cu proiectarea si consultanta aferente proiectului SAPARD - modernizare si extindere atelier prelucrare primara a lemnului -inregistrate in contabilitate in baza facturilor trebuiau inregistrate ca fiind incorporate in valoarea activului construit conform proiectului si nu ca cheltuieli ale perioadei asa cum societatea a procedat.

Reprezentantul legal al societatii considera ca fiind nelegale si nefondate concluziile organelor de inspectie fiscala, deoarece:

-prevederile art.92 alin.(2) din O.M.F.P.nr.1752/2005 au fost introduse prin Ordinul MFP nr.2374/12.12.2007, deci nu exista la data emiterii facturilor mai sus enumerate.

Societatea sustine ca a inregistrat facturile in cauza, in evidentele contabile, in baza prevederilor legale in vigoare la data efectuarii operatiunii , conform cerintelor finantatorului SAPARD si principiilor neretroactivitatii legii.

-contravin cerintelor de eligibilitate a finantatorului, potrivit carora cheltuielile cu proiectarea si consultanta trebuie evidentiate distinct, altminteri nu pot fi admise la decontare, constituind o denaturare de fonduri.

Societatea contestatoare sustine ca modul de evidentiere a operatiunilor a fost verificat, autorizat, aprobat si decontat ca fiind legal si corect de catre autoritatea finantatoare-Agentia SAPARD.

SC X, considera ca urmare a acestor erori si incalcati de lege, a fost marita nelegal baza de impozitare si impusa suplimentar, in mod nejustificat, la plata unui impozit pe profit.

2.Societatea contestatoare sustine, totodata, ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea constructiei din proiectul SAPARD si astfel, a marit in mod nejustificat si nelegal baza de impozitare, stabilind suplimentar impozit pe profit.

3.In ceea ce priveste Declaratia de impozit pe profit pe anul 2010, depusa la A.F.P., societatea contestatoare sustine ca aceasta a fost corectata iar impozitul pe profit aferent anului 2010 a fost platit in totalitate.

4.Referitor la cheltuielile inregistrate ca diferente rezultate din reevaluarea cladirilor, societatea sustine ca organele fiscale in mod eronat au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli si au marit in mod artificial baza de impunere.

5.Societatea contestatoare sustine ca raportul de inspectie fiscala este plin de erori de calcul cu consecinte grave asupra determinarii si stabilirii impozitului pe profit datorat.

Astfel, considera ca impozitul pe profit precum si accesoriile aferente sunt incorecte si nelegal determinate, motiv pentru care solicita desfiintarea actului administrativ fiscal contestat.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P., SCX depune la dosarul contestatiei Procesul verbal de control incheiat de Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit si Procesul verbal de control incheiat de Directia Control si Antifrauda-A.P.D.R.P., prin care aceste institutii au considerat operatiunile inregistrate in evidentele contabile ca fiind corecte.

Societatea prezinta in sustinerea contestatiei si Raportul de expertiza contabila amiabila extrajudiciara intocmit de SC C, prin care doreste sa demonstreze ca activitatea a fost de productie si nu comerciala.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, au stabilit de plata catre bugetul statului impozit pe profit si accesorii aferente impozitului pe profit .

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit si accesoriile, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

#### Anul 2007

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli, care se compun din:

-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in evidentele contabile in luna aprilie 2007, in baza facturii emisa de SC I

In baza Contractului nr.09.03/10.09.2006 , SC I a emis catre SC X factura reprezentand contravaloare "elaborare scenariu la foc, expertiza cladire invecinata si verificare conform contract".

-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in evidentele contabile in luna aprilie 2007, in baza facturii emisa de SC A reprezentand contravaloare "proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform contract "

Urmare a analizarii documentelor prezentate de societate si a raspunsului reprezentantului legal la Nota explicativa , organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile inregistrate in contabilitate ca deductibile fiscal sunt de natura investitionala efectuate la cladire (modernizare si extindere cladire) care potrivit prevederilor precizarilor din sectiunea 7,pct.64 alin.(1) si (2) si pct.92 alin.(2) a O.M.F.P.1752/2005 si anexa 1, cap.III, pct.2 din H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, se recupereaza prin amortizare conform prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile la calculul profitului impozabil pe anul 2007.

-cheltuieli cu servicii executate de terti, inregistrate in evidentele contabile in luna octombrie 2007, in baza facturii emisa de SC B reprezentand "management flux tehnologic mecanic de prelucrare deseuri lemnoase, consultanta tehnica de specialitate pentru implementare proiect".

Factura a fost emisa in baza Contractului care are ca obiect "realizarea consultantei necesare pentru managementul proiectului cu titlu Atelier de Prelucrare Primara a Lemnului din fonduri Sapard ,".

Pentru acest proiect SC X a beneficiat de contractul cadru de finantare nerambursabila incheiat cu agentia Sapard.

Din documentele prezentate in timpul controlului si raspunsul reprezentantului legal la Notificare, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele aspecte:

-contractul cadrul de finantare nerambursabila pentru proiectul prezentat anterior, este pentru finantarea de investitii asa cum rezulta din continutul acestora -"Durata de executie a investitiei asa cum se mentioneaza in graficul de realizare a investitiei din studiul de fezabilitate este de 18 luni" iar aceasta factura potrivit declaratiilor administratorului face parte din acest proiect investitional.

-serviciilor evidentiata in factura sunt de natura investitionala, acestea concura la punerea in functiune a unei linii tehnologice necesare realizarii si functionarii obiectivului "Atelier de prelucrare primara a lemnului."

Intrucat, potrivit precizarilor din sectiunea 7, pct.64 alin.(1) si (2) si pct.92 alin.(1) si (2) a O.M.F.P.1752/2005, anexa 1, cap.III, pct.2 din H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, acest gen de cheltuieli se recupereaza prin amortizare conform prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) au respins la deductibilitatea cheltuielile cu serviciile, facturate de SC B.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe , in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(3) lit.i si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2007, pe motiv ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate efectiv in activitatea de productie de mobilier, nefiind efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

-cheltuieli cu penalitati TVA

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu penalitatile TVA, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2007 si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata .

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.07.2007-06.06.2011, au calculat majorari de intarziere si dobanzi si penalitati, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

#### Anul 2008

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuieli care se compun din:

-cheltuieli privind activele cedate

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societate prin nota contabila, prin articolul contabil 6583"Cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital"=212"Constructii" a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal reprezentand diferente din reevaluare cladiri detinute de societate respectiv:doua grajduri si o cladire.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in temeiul prevederilor art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, pct.236 alin.(2) sectiunea 8, subsectiunea 8.2.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.s) din Codul fiscal.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(3) lit.i si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate efectiv in activitatea de productie de mobilier, acestea nefiind efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

Urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2008 si au stabilit impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 16.04.2009-06.06.2011, au calculat majorari de intarziere si dobanzi si penalitati, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

#### Anul 2009

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe , in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(3) lit.i si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca mijloacele

fixe in cauza nu au fost utilizate efectiv in activitatea de productie de mobilier, nefiind efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

Urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2009, stabilind impozit pe profit de plata.

In balanta de verificare la 31.12.2009 , societatea inregistreaza impozit pe profit in valoare de.. insa achita catre bugetul statului impozit pe profit o suma mai mare cu titlu de impozit pe profit.

#### Anul 2010

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii cu suma de .. lei.

In timpul controlului societatea a prezentat devizulcu mentiunea "spart grinda beton, ranforsare acoperis" al carui beneficiar a fost SCT, fara a prezenta factura in original si fara a inregistra aceste venituri in evidentele contabile ale societatii.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii cu aceasta suma.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, in conformitate cu prevederile art.19, art.21 alin.(3) lit.i si art.24 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate efectiv in activitatea de productie de mobilier, nefiind efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

Urmare a reintregirii veniturilor societatii si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2010, stabilind suplimentar impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.07.2010-06.06.2011, au calculat dobanzi si penalitati, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2007-31.12.2010

In ceea ce priveste impozitul pe profit si accesorii stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

1. Referitor la cheltuielile, inregistrate in contabilitate in baza facturilor, contestate de societate, mentionam:

a).Referitor la cheltuielile reprezentand contravaloare prestari, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate,  
**D.G.F.P.-Biroul de solutionare a Contestatiilor este investita sa analizeze**

**deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta, proiectare, destinate extinderii si modernizarii unui mijloc fix existent in conditiile in care cheltuielile aferente imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.**

In fapt, SC X a obtinut finantare nerambursabila in cadrul Contractului cadru avand ca obiect "Modernizare si extindere atelier tamplarie" si Contractului cadru avand ca obiect "Atelier de prelucrare primara a lemnului".

In vederea realizarii si functionarii obiectivului "extindere atelier de tamplarie", SC X a incheiat contracte de prestari servicii astfel:

-Contractul de prestari servicii, incheiat intre SC I in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect:"elaborare scenariu de siguranta la foc, expertiza cladire invecinata si verificare"

Potrivit cap.III -Durata contractului este:"Prezentul contract se incheie pe o durata determinata de 4 luni incepand cu data de 10.09.2006".

Potrivit cap.V-Pretul contractului -"Pretul serviciilor prestate este de..

-Contractul de achizitii servicii proiectare incheiat intre SC A in calitate de proiectant si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect "Realizarea unui proiect de instalatii electrice si incalzire la faza PT, in 4 exemplare, pentru un atelier de prelucrare primara a lemnului.

Asistenta tehnica acordata constructorului pentru realizarea instalatiilor electrice si termice conform proiectului."

La pct.3"Valoarea contractului" se specifica:

Valoarea contractului fara TVA din care:

-proiectare instalatii electrice si incalzire

-asistenta tehnica acordata constructorului pentru realizarea instalatiilor electrice si termice conform proiectului

Valoarea totala contract: cu TVA inclus".

-Contractul de achizitii servicii consultanta incheiat intre SC B SRL in calitate de consultant si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect "Realizarea consultantei necesare pentru managementul proiectului cu titlu Atelier de prelucrare primara a lemnului din fonduri SAPARD ,."

La pct.3"Valoarea contractului" se specifica:

"Valoarea prezentului contract fara TVA este de ..

Valoarea totala a contractului este de.. cu TVA inclus"

In baza facturilor emise de societatile prestatoare, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti", cheltuieli deductibile fiscal astfel:

-In luna aprilie 2007, societatea a inregistrat cheltuieli, in baza facturii emisa de SC I reprezentand contravaloare "elaborare scenariu la foc, expertiza cladire invecinata si verificare conform contract".

-In luna aprilie 2007, societatea a inregistrat cheltuieli cu servicii executate de terti, in baza facturii emisa de SC A reprezentand contravaloare "proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform contract"

-In luna octombrie 2007, societatea a inregistrat cheltuieli cu servicii executate de terti in baza facturii emisa de SC B reprezentand "management flux tehnologic mecanic de prelucrare deseuri lemnoase, consultanta tehnica de specialitate pentru implementare proiect conform Contractului."

Urmare a verificarii documentelor prezentate si din raspunsul reprezentantului legal la Notificare, organele de inspectie fiscala au retinut ca serviciile prestate de societatile mai sus enumerate sunt aferente implementarii proiectului Sapard, cu pozitie

bugetara aferenta, avizate de catre Autoritatea de Management in cadrul procedurii de avizare a dosarului de achizitie.

Cheltuielile mai sus enumerate sunt de natura investitionala, acestea concursa la punerea in functiune a unei linii tehnologice necesare realizarii si functionarii obiectivului "Atelier de prelucrare primara a lemnului."

Din contractul cadrul de finantare nerambursabila durata de executie a investitiei conform graficul de realizare a investitiei din studiul de fezabilitate este de 18 luni, iar facturile reprezentand contravaloare "elaborare scenariu la foc, expertiza cladire invecinata si verificare conform contract", "proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform contract", "management flux tehnologic mecanic de prelucrare deseuri lemnoase, consultanta tehnica de specialitate pentru implementare proiect conform Contractului, in baza carora s-au inregistrat cheltuieli cu servicii executate de terti, potrivit declaratiilor administratorului, fac parte din acest proiect investitional respectiv modernizare si extindere cladire.

Organele de inspectie fiscala au incadrat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2007 in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, acestea urmand a fi recuperate prin amortizare conform prevederilor art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine:

Organele de inspectie fiscala, contrar reglementarilor contabile aplicabile in anii 2006 si 2007 , au constatat ca cheltuielile efectuate cu proiectarea si consultanta aferente proiectului SAPARD - modernizare si extindere atelier prelucrare primara a lemnului -inregistrate in contabilitate in baza facturilor, trebuiau inregistrate ca fiind incorporate in valoarea activului construit conform proiectului si nu ca cheltuieli ale perioadei asa cum societatea a procedat.

De asemenea,societatea sustine ca a inregistrat facturile in cauza, in evidentele contabile, in baza prevederilor legale in vigoare la data efectuarii operatiunii , conform cerintelor finantatorului SAPARD si principiilor neretroactivitatii legii iar constatările organelor de inspectie fiscala contravin cerintelor de eligibilitate a finantatorului, potrivit carora cheltuielile cu proiectarea si consultanta trebuie evidentiatae distinct, altminteri nu pot fi admise la decontare, constituind o denaturare de fonduri.

Societatea contestatoare sustine ca modul de evidentiare a operatiunilor a fost verificat, autorizat, aprobat si decontat ca fiind legal si corect de catre autoritatea finantatoare-Agentia SAPARD.

Astfel, considera ca in mod nelegal a fost marita baza de impozitare cu aceste cheltuieli si impusa suplimentar la plata unui impozit pe profit.

In speta sunt aplicabile prevederile pct.94, 95, 96, 97 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit caruia:

*94.(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.*

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare."*

95. - (1) *Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) *Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.*

96. - *O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.*

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

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

In anexa 1, cap.II, pct.2 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, se prevede:

*"Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.*

*Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.*

*În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.*

*Amortizarea acestor investiții se face fie pe durată normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20% . Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent."*

coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]*

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

d) *investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"*



Astfel, potrivit prevederilor legale enunțate, în categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt cuprinse și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

De asemenea, se precizează faptul că pe de-o parte cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să conducă la îmbunătățirea parametrilor tehnici funcționali stabiliți inițial iar pe de altă parte la obținerea de beneficii viitoare fie direct prin creșterea veniturilor fie prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Totodată se stipulează în mod expres faptul că, în cazul cladirilor, investițiile efectuate sub forma lucrărilor de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Cheltuielile cu îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării fie pe durata normală de utilizare ramasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% iar dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

În speta, este vorba despre cheltuieli cu servicii, respectiv "elaborare scenariu la foc, expertiză clădire învecinată și verificare conform contract "proiect instalații termice, asistență tehnică conform contract, "management flux tehnologic mecanic de prelucrare deseuri lemnoase, consultanță tehnică de specialitate pentru implementare proiect conform Contractului, contractate de SC X, în vederea obținerii Autorizației de construire în vederea realizării obiectivului "Extindere atelier de tamplărie" precum și obținerea de finanțare nerambursabilă pentru realizarea și funcționarea obiectivului "Atelier de prelucrare primară a lemnului din fonduri SAPARD ,."

Se reține faptul că cheltuielile cu serviciile, înregistrate de societate, în anul 2007, în contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terți sunt de natură investițională respectiv modernizare și extindere a unui mijloc fix existent în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, a sporirii gradului de confort și ambient.

După cum am precizat și mai sus, investițiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe, astfel ca aceste cheltuieli trebuiau înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" iar odată cu finalizarea acestora trebuiau recepționate și înregistrate în contul 212 "Construcții".

Potrivit , prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap.7 "Funcțiunea conturilor":

*"Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.*

***În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:***

***- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);***

***- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminată (722);***

***- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).***

***În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:***

- *valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);*

- *valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);*

- *valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).*

*Soldul contului reprezintă valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție."*

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta faptul ca societatea in anul 2007, in cadrul proiectului cadru incheiat cu Agentia Sapard "Modernizare si extindere atelier tamplarie" a realizat prin societatea prestatoare SC D "lucrari constructii si instalatii conform contract conform situatie de lucrari:nr.1- arhitectura, nr.2-rezistenta, nr.3-electrice" asupra unuia din imobilele detinute , pentru care a beneficiat de finantare nerambursabila de 50%,.Operatiunile au fost inregistrate in evidentele contabile astfel:

-modernizare extindere imobil evident in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" prin articolul contabil"

231 "Imobilizari corporale in curs de executie"=404"Furnizori din imobilizari"

iar partea de 50% din valoarea investitiei pentru care a beneficiat de finantare nerambursabila a fost evidentiata in contabilitate astfel:

445"Subventii" =131"Subventii pentru investitii"

Reprezentantul legal al societatii, prin raspunsul la Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala si contestatia formulata, referitor la cheltuielile care reprezinta contravaloarea elaborarii unui scenariu de foc, a unei expertize privind o cladire invecinata si verificare conform Contract , cheltuielile reprezentand elaborare proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform Contract si cheltuielile reprezentand "management flux tehnologic mecanic de prelucrare deseuri lemnoase, consultanta tehnica de specialitate pentru implementare proiect conform Contractului" sustine ca aceste cheltuieli cu serviciile au fost considerate cheltuieli ale perioadei prin prisma executarii lor conform proiectelor Sapard intrucat in bugetele proiectelor cheltuielile aferente consultantei si proiectarii sunt incluse intr-un capitol separat, distinct fata de cheltuielile cu reparatiile la constructii.

Argumentele prezentate de reprezentantul legal al societatii contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere din urmatoarele motive:

-cheltuielile cu serviciile de proiectare si consultanta au fost destinate si au contribuit la realizarea proiectului cadru incheiat cu Agentia Sapard "Modernizare si extindere atelier tamplarie" , care reprezinta cheltuieli de natura investitionala realizate la un mijloc fix existent .

-contractul cadrul de finantare nerambursabila pentru proiectul "Modernizare si extindere atelier tamplarie" este pentru finantare de investitii asa cum rezulta din continutul acestuia iar "durata de executie a investitiei asa cum se mentioneaza in graficul de realizare a investitiei din studiul de fezabilitate este de 18 luni"

Faptul ca cheltuielile cu proiectarea si consultanta trebuiau evidentiatae distinct si ca modul de inregistrare in contabilitate a acestor operatiuni a fost verificat, autorizat, aprobat si decontat ca fiind legal si corect de catre autoritatea finantatoare prin prisma bugetarii cheltuielilor in cadrul proiectului de finantare nu substituie obligatia incadrarii si evidenterii operatiunilor economice din punct de vedere financiar, contabil si fiscal.

Ordonanta nr.79/2003, invocata de societatea contestatoare in contestatia formulata, reglementeaza activitatile de constatare si de recuperare a sumelor platite necuvenit din asistenta financiara nerambursabila acordata Romaniei de Comunitatea Europeana si /sau din fonduri de cofinantare aferente, ca urmare a unor nereguli.

De asemenea, depunerea in sustinerea contestatiei a Procesul verbal de control incheiat de Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit si Procesul verbal de control incheiat de Directia Control si Antifrauda-A.P.D.R.P. prin care aceste institutii au considerat operatiunile inregistrate in evidentele contabile ca fiind corecte nu au relevanta in speta din punct de vedere fiscal deoarece operatiunile desfasurate si inregistrate de societate sunt corecte prin prisma bugetarii cheltuielilor in cadrul proiectului de finantare nu si din punct de vedere fiscal.

Mentionam ca, administrarea impozitului pe profit se afla in sarcina ANAF din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin directiile sale de specialitate , in conformitate cu prevederile art.32 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*"(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală."*

Modul de calcul si de plata al impozitului pe profit este reglementat de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.1, prevede:

*"(1) Prezental cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precizează contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale, precum și modul de calcul și de plată al acestora. [...]"*

*(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezental cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.*

*(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."*

In temeiul prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

*"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."*

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatoare in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In speta, organele de inspectie fiscala au analizat operatiunea din punct de vedere fiscal in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale invocate, potrivit carora in categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt cuprinse si investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care majoreaza valoarea de intrare a mijloacelor fixe si care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de natura investitionala , cu serviciile de consultanta, proiectare, inregistrate de societate in baza facturilor emise de societatile prestatoare, in anul 2007, in contul 628"Cheltuieli cu servicii executate de terti" .

In speta sunt aplicabile prevederile art.19 si art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

-art.19

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

-art.21

*"(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."*

iar potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Codul fiscal:

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal.Sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitata, prevazuta la art.24 din Codul fiscal.

Cheltuielile cu serviciile, contestate de societate, sunt de natura investitionala, efectuate in vederea extinderii si modernizarii atelierului de tamplarie existent.Potrivit prevederilor legale enuntate aceste cheltuielile trebuiau tratate si inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie", iar odata cu finalizarea acestora trebuie receptionate si inregistrate in contul 212 "Constructii" , majorand astfel valoarea cladirii.Cheltuielile cu imbunatatirea mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, potrivit prevederilor legale in speta, pe durata normala de utilizare.

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile de consultanta si proiectare **sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2007.**

In temeiul prevederilor pct.11.1 a) din Ordinul nr.2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile inregistrate in contabilitatea societatii in baza facturilor emisa de SC A si facturii emisa de SC B .

b)Referitor la factura reprezentand contravaloare proiectare arhitectura si servicii proiectare generala conform contract emisa de SC B, in baza careia societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli, mentionam ca aceasta factura a fost

inregistrata in contabilitate in anul 2006 cand societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Din Decizia de impunere, contestata de societate, se retine ca perioada supusa verificarii a fost 01.01.2007-31.12.2010.

Astfel, factura reprezentand contravaloare proiectare arhitectura si servicii proiectare generala conform contract emisa de SC B, in baza careia societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli nu face obiectul prezentului act administrativ fiscal contestat, motiv pentru care se va respinge acest capat de cerere ca fiind fara obiect.

2.Referitor la cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe in conditiile in care mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.**

In fapt, in perioada 2007-2010 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe astfel:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (masini de tamplarie, electrocompresor, compresor, uscatoare, masina frezat pe patru fete, masina de gaurit) in anul 2007

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe specifice activitatii de prelucrare a lemnului, in anul 2008

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe respectiv utilaje, instalatii tehnice-imbilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului, in anul 2009

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe respectiv utilaje, instalatii tehnice-imbilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului, in anul 2010

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile realizate de societate in aceasta perioada sunt venituri din consultanta, proiectare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului prin notificare, explicatii privind destinatia mijloacelor fixe achizitionate si scopul in care au fost utilizate.

Prin raspunsul formulat, reprezentatul legal al societatii sustine faptul ca utilajele achizitionate au fost utilizate in productia de mobilier insa din documentele prezentate nu a rezultat faptul ca societatea a realizat productie de mobilier, societatea nu a inregistrat in evidentele contabile stocuri de materii prime, produse finite sau semifabricate realizate din activitatea de productie.

Astfel, s-a constatat ca mijloacele fixe in cauza nu au fost utilizate in procesul de productie iar cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, inregistrata in evidentele contabile ca deductibile pe perioada 2007-2010 nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2007-2010, nerespectandu-se prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia inregistrata la D.G.F.P., societatea contestatoare sustine ca amortizarea constructiei din proiectul SAPARD trebuia considerata cheltuiala deductibila ;organul de control a incorporat respectivele cheltuieli in valoarea constructiei fara a le deduce, marind astfel nejustificat si nelegal baza de impozitare stabilind un impozit pe profit suplimentar lipsit de temei real si legal.

Sustinerile petentei sunt eronate, acestea nu pot fi avute in vedere la solutionarea favorabila a contestatiei, nefiind prezentate argumente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si (3) lit.i) , art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

-art.21

*"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

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

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

- art. 24

*"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

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

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

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

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

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

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

La pct 70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

*"Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."*

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe se prevede :

*"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acesteia se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normala de utilizare ramasa, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora (...)"*;

La pct. 65, secțiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

*"Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustările de valoare*

*calculate pentru a amortiza valoarea unor astfel de active, în mod sistematic de-a lungul duratelor de utilizare economică.*

*În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:*

*a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau*

*b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.”*

Pe anul 2010 sunt aplicabile prevederile OMFP 3055/2009, pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct. 68, secțiunea 8, cap.2, anexa 1, prevede:

*“(1) Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare).*

*(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică prezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).*

*(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:*

*a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau*

*b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.”*

Din prevederile legale enunțate se retine ca, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cele reglementate prin actele normative în vigoare; cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitate în conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Potrivit definiției date la art.24 din cod, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

În condițiile în care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizată se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În speta, societatea a amortizat mijloacele fixe reprezentând mașini de tamplarie, electrocompresor, compresor, uscătoare, mașina frezată pe patru fețe, mașina de găurit -specifice activității de prelucrare a lemnului, înregistrând în contabilitate cheltuieli cu amortizarea, deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pe anii 2007, 2008, 2009

si 2010, fara a face dovada ca aceste mijloace fixe au fost utilizate in activitatea de productie a societatii.

Din documentele existente la dosarul cauzei (raport de inspectie fiscala, note explicative, contracte incheiate cu clientii, balante de verificare) rezulta ca veniturile inregistrate de societatea in evidentele contabile pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, provin din prestari servicii (contul 704), societatea desfasurand activitate de consultanta, elaborare plan de afaceri si studiu de fezabilitate, proiectare tehnologica panouri prefabricate din lemn pentru constructii din lemn, structuri de locuinte si case de vacanta, lucrari constructii, consultanta si proiectare pentru flux tehnologic productie masa lemnoasa, servicii documentare si organizare dosare achizitii.

Din contractul si anexa la contract incheiat cu clientul A precum si facturile intocmite catre acest client rezulta ca societatea a prestat servicii constand in: control calitate mobilier, servicii finisaj, control calitate, ambalaj mobilier destinat export.

Se retine astfel ca, pe perioada 2007-2010, societatea nu a inregistrat venituri din productia de mobilier. In evidentele contabile din aceasta perioada societatea nu inregistreaza stocuri de materii prime utilizate, produse finite si semifabricate realizate sau venituri din vanzarea produselor finite catre clienti, care sa justifice utilizarea mijloacelor fixe detinute in patrimoniu.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, in conditiile in care mijloacele fixe nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Astfel, societatea contestatoare va recupera valoarea fiscala neamortizata a utilajelor in cauza pe durata normala de utilizare ramasa, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora respectiv incepand cu luna urmatoare inceperii productiei de mobilier.

Mentionam ca, pe perioada 2007-2010, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile venituri din subventii pentru investii (cont 7584) reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile, astfel:

-pe anul 2007 societatea a inregistrat suma de.. reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile

-pe anul 2008 societatea a inregistrat suma de.. reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile

-pe anul 2009 societatea a inregistrat suma de.. reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile

-pe anul 2010 societatea a inregistrat suma de.. reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile

Veniturile au fost considerate impozabile la stabilirea profitului impozabil precum si a impozitului pe profit pe anii 2007, 2008, 2009 si 2010 de catre SC X SRL.

In conditiile in care, organele de inspectie fiscala, prin Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe pe perioada 2007-2010, au considerat totodata ca fiind neimpozabile la calculul impozitului pe profit si veniturile din subventii reprezentand inregistrarea pe venituri a partii din amortizare active aferente finantarii nerambursabile in conformitate cu prevederile art.19 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.195,195 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si pct.235 si 236 din OMFP



nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale enuntate in speta si faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe (masini de tamplarie, electrocompresor, compresor, uscatoare, masina frezat pe patru fete, masina de gaurit) specifice activitatii de prelucrare a lemnului, pe anii 2007, 2008, 2009 si 2010.

3.Referitor la cheltuieli privind activele cedate, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.F.P. -Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand deprecierea valorii mijloacelor fixe(cladiri) in conditiile in care cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit potrivit prevederilor legale aplicabile pe anul 2008.**

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea in luna decembrie 2008, prin nota contabila si prin articolul contabil 6583"Cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital"=212"Constructii" a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentand diferente din reevaluare (depreciere valoare) cladiri detinute de societate respectiv:doua grajduri si o cladire.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul prevederilor art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, pct.236 alin.(2) sectiunea 8, subsectiunea 8.2.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.s) din Codul fiscal.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca, organele fiscale in mod eronat au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli si au marit in mod artificial baza de impunere.

In speta sunt aplicabile prevederile art.19, art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2008, care dispun:

-art.19

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

-art.21

*"(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.[...]"*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*ș) cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora."*

Din prevederile legale enunțate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența 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.

Cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe în situația în care descrește valoarea acestora, ca urmare a efectuării unei reevaluări, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare nu a prezentat un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat din care să rezulte deprecierea clădirilor respectiv două grajduri și o clădire.

În timpul controlului societatea a susținut că a existat un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat însă aceasta a fost ratată și a solicitat eliberarea unei copii Primăriei.

La dosarul contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație decât cea prezentată organelor de inspecție fiscală în timpul controlului.

Potrivit prevederilor art.8 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în vigoare în anul 2008:

*"(2) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare."*

iar la pct.236 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează:

*"2) În cazul în care elementele imobilizărilor corporale sunt exprimate la valori reevaluate, trebuie prezentate date și condițiile de efectuare a reevaluării."*

Având în vedere că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat argumente care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitor la acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X cu privire la suma reprezentând diferențe din reevaluare (depreciere clădire) două grajduri și o clădire, înregistrate în evidențele contabile în contul 6583"Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital", considerate eronat de către societate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

4.În ceea ce privesc cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală și veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, care au contribuit la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit, contestat de societate precizăm:

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației cu privire la deductibilitatea cheltuielilor și stabilirea suplimentară a veniturilor condițiile în care societatea nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste în totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere .**

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si urmatoarele cheltuieli :

anul 2007

-cheltuieli cu penalitati TVA

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2007.

anul 2010

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii, avand in vedere ca societatea a prezentat devizul cu mentiunea "spart grinda beton, ranforsare acoperis" al carui beneficiar a fost SC T, fara a prezenta factura in original si fara a inregistra aceste venituri in evidentele contabile ale societatii.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii.

In speta, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, prevede:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*" 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."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

Desi contesta in totalitate impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala precum si veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit contestat, drept

pentru care se va respinge ca nemotivata, contestatia cu privire la cheltuielile nedeductibile si veniturile stabilite suplimentar.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *"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"*.

5. Referitor la afirmatia SC X potrivit careia "Raportul de inspectie fiscala este plin de erori de calcul, cu consecinte grave asupra determinarii si stabilirii impozitului pe profit datorat" mentionam ca aceasta afirmatie nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu prezinta argumente in acest sens.

Conform prevederilor art. 65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala *"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."*

Prin urmare afirmatia societatii contestatoare va fi respinsa ca nemotivata.

6.In ceea ce priveste impozitul pe profit si majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere, mentionam:

Pe anul 2007, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.07.2007-06.06.2011, au calculat majorari de intarziere si dobanzi si penalitati, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, pe perioada 16.04.2009-06.06.2011, au calculat majorari de intarziere si dobanzi si penalitati conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe anul 2009, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit.

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit de plata .

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.07.2010-06.06.2011, au calculat dobanzi si penalitati conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

La stabilirea profitului impozabil precum si a impozitului pe profit pe anii 2007-2010, s-au avut in vedere prevederile art.19 si 17 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care prevad:

-art.19

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

-art.17

*"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."*

Organele de inspectie fiscala, la stabilirea profitului impozabil pe anii 2007, 2008, 2009 si 2010 au luat in considerare veniturile realizate de societate, precum si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor din anul fiscal, din care au scazut veniturile neimpozabile si au adunat cheltuielile nedeductibile fiscal.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia formulata de SC X si s-au mentinut ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor reprezentand contravaloare prestari servicii, cheltuielilor privind amortizarea mijloacelor fixe, cheltuielilor privind deprecierea valorii mijloacelor fixe (cladiri) si a veniturilor stabilite suplimentar urmeaza a se respinge contestatia si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar precum si accesorile aferente astfel:

-se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit de plata , stabilit ca urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, a cheltuielilor privind activele cedate si cheltuielilor reprezentand servicii prestate de terti

-se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit de plata stabilit suplimentar asupra veniturilor si cheltuielilor cu penalitatile.

Majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile , contestate de societate, au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si reprezinta masura accesorie in raport de debitului stabilit suplimentar de plata, in speta impozitul pe profit de plata in.

Cum prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, se vor respinge si accesorile aferente, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale"

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit astfel ca in temeiul aceluiasi principiu de drept se va respinge contestatia ca nemotivata si pentru accesorile aferente.

7. In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, mentionam ca in speta s-a emis Decizia, de catre organul fiscal emitent al actului respectiv D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, in temeiul prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile pct.5.3 din O.M.F.P. nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

#### DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC X
2. Respingerea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere F-BV.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.