

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR
PUBLICE A JUDETULUI P R A H O V A

Ploiesti - Str. Aurel Vlaicu, Nr. 22 - 24,

Serviciul Solutionare Contestatii

Telefon: 0244/407710 - int.892; Fax: 0244/593906

DECIZIA Nr. 90 din 28 decembrie 2006
privind solutionarea contestatiei formulate de
Societatea Comercială "... " S.R.L.
din municipiul ..., judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova**, prin adresa nr. ... din 05 decembrie 2006 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../06 decembrie 2006, în legătură cu contestatia **Societății Comerciale "... " S.R.L. din municipiul ..., judetul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale de plată stabilite de inspectia fiscală Nr. ... din 19.10.2006**, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum si împotriva **Raportului de inspectie fiscală din 16.10.2006** încheiat de consilieri si inspector din cadrul A.I.F. Prahova, **comunicate societății comerciale la data de 31 octombrie 2006** .

În conformitate cu prevederile **art.179 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 26.09.2005, cu modificările si completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, **A.I.F. Prahova** a transmis **Dosarul contestatiei** către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 177 si ale art. 179 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 863/26 septembrie 2005), cu modificările si completările ulterioare, respectiv **depunerea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate - înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. .../16 noiembrie 2006**, precum si **încadrarea în cuantumul de până la 500.000 lei (RON) a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Societatea Comercială "... " S.R.L. are sediul de afaceri în municipiul ..., Str. ..., Nr. ..., cod postal ..., judetul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. **J29/.../...** si are codul unic de înregistrare **...** cu atribut fiscal **R**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de **... lei (RON)**, *din care:*

- *impozit pe profit* lei (RON);
- *majorări de întârziere* lei (RON).

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

“[...] MOTIVE 1. [...].

2. Ref. Decizia de Impunere si Raportul de Inspectie Fiscală. IMPOZIT PE PROFIT

2.1 Urmare constatărilor din Raportul de inspectie fiscală, Prin Decizia de impunere nr. .../19.10.2006 organul de control a determinat o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar de ... lei si penalități de întârziere si dobânzi aferente.

Stabilirea unei baze suplimentare de impozitare si implicit a unui impozit pe profit suplimentar, au la bază o interpretare eronată, în sensul nelegalității operatiunii de majorare de capital social cu aport în natură cu un imobil teren, [...].

Organul de control analizând perioada ian. 2004-iunie 2006, plecând de la asa zisa nelegalitate a operatiunii de majorare de capital social, a considerat ca aferent anului fiscal 2004, 2005 si sem. I 2006, societatea nu are dreptul de deducere a rezervei legale în cotă de 5% aplicată asupra profitului contabil conform art. 22 alin. 1 lit. a) Cod fiscal.

Concret, în anul 2003, prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .../12.02.2003, S.C. "... " SRL a cumpărat un imobil teren în suprafață de ... mp. cu constructii aflate pe acest teren, pretul de achizitie fiind de ... lei înregistrat ca atare în contabilitatea firmei, imobilul intrând în patrimoniul acesteia.

Prin Raportul de expertiză tehnică întocmit de expert autorizat, [...], imobilul cu constructiile aferente în suprafață de ... mp. a fost actualizat în functie de cursul euro/leu, rezultând o valoare actualizată la data de 05.08.2003, de ... lei, mai mult cu ... lei față de pretul initial de achizitie. Cu valoarea nou rezultată, s-a majorat capitalul social al firmei pe baza Actului aditional nr. .../2004, si urmare Încheierii judecătorului delegat nr. .../05.05.2004 s-a înscris la ORC Prahova Mențiunea nr. .../22.04.2004 pentru care s-a eliberat la data de 14.05.2004 Certificatul de Înscris Mențiuni nr. .../06.05.2004.

Organul de control, interpretând eronat operatiunea de majorare de capital social, la pag. ... din Raportul de inspectie fiscală, sustine: "[...]".

Din motivatia mai sus citată, se poate observa confuzia care se face între operatiunea de reevaluare a patrimoniului unei firme si operatiunea de actualizare a unui teren care nu reprezintă un activ amortizabil din punct de vedere fiscal, conform art. 24 alin. 4 lit. a) Cod fiscal.

[...] Sustinerile organului de control precum că prin operatiunile contabile a avut loc anularea tranzactiei initiale de cumpărare si denaturarea situatiei patrimoniale, sunt eronate si nejustificate, deoarece, s-a omis aspectul esential, respectiv acela că S.C. "... " SRL are un singur asociat în persoana dlui. ..., căruia îi apartine întreg capitalul social si inclusiv întreg patrimoniul firmei în care este inclus si imobilul în discutie.

[...] Pe cale de consecință, neacordarea deductibilității rezervei legale în cotă de 5%, si stabilirea unei baze impozabile suplimentare si implicit a unui impozit pe profit suplimentar cu accesoriile aferente, pe motivul că operatiunea de majorare de capital social nu ar fi legală, este în totală contradicție cu operatiunile legale înregistrate la ORC Prahova.

Referitor la operatiunile contabile de la pag. ..., arătăm că nu s-a urmărit anularea tranzactiei de cumpărare a terenului, ci s-au stornat valorile initiale pentru a repune în conturi valorile noi stabilite conform Raportului de expertiză tehnică, si urmare a înscrierii

mentiunii respective la ORC Prahova. De altfel, operatiunile contabile au avut loc după eliberarea la data de 14.05.2004 a Certificatului de Înscriere Mentiuni nr. .../06.05.2004.

2.2. Locuinta de servicii

Impozitul pe profit a fost redimensionat de asemenea eronat, ca urmare a neacordării deductibilității integrale a cheltuielilor cu amortizarea locuintei de serviciu si a cheltuielilor cu impozitele si taxele locale aferente aceluiasi activ.

[...]

2.3. Impozit profit anul 2006-Cheltuieli amenajare punct de lucru.

Societatea **detine un punct de lucru** situat în ... str. ... nr. ... unde funcționează un atelier de fabricare geamuri termopane pentru care s-au efectuat cheltuieli de amenajare în sumă de ... Ron, considerate nedeductibile în totalitate, pentru faptul că nu s-a respectat art. 24 punctul 11 litera (b) din Legea nr. 571/2003 cu privire la amortizarea fiscală, [...].

Însă, în situația dată, **trebuia să i se acorde societății dreptul de a deduce cheltuielile cu amenajarea pentru luna iunie 2006, în cotă parte față de perioada din contractul de locatiune nr. .../19.04.2006 încheiat cu firma ... pentru o perioadă de 9 luni, respectiv 19.04.2006-31.12.2006.**

Astfel, **cheltuielile de amenajare finalizate la luna iunie 2006, în sumă totală de ... Ron se pot amortiza într-o perioadă de 7 luni rămasă din contractul de locatiune, pentru o sumă lunară de ... Ron, reprezentând cheltuieli de amortizare.**

Fată de cele de mai sus solicităm:

1. Admiterea contestatiei, anularea în tot a Dispozitiei de măsuri;
2. **Anularea în parte a Deciziei de impunere si a Raportului de Inspectie Fiscală în ceea ce privește baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei cu un impozit pe profit suplimentar de ... lei si penalități de întârziere si dobânzi aferente; anularea impozitului pe profit stabilit ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor efectuate cu locuinta de serviciu si amenajarea punctului de lucru;**
3. Suspendarea executării Deciziei de impunere în ceea ce privește impozitul pe profit contestat potrivit prezentei, precum si a Dispozitiei de măsuri până la solutionarea contestatiei. [...]."

II. – Din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... din 19.10.2006, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspectie fiscală din 16.10.2006, rezultă următoarele:

* – **Inspectia fiscală din 16 octombrie 2006** a urmărit, printre altele, si **modul de constituire, declarare si virare a obligatiilor privind impozitul pe profit datorat bugetului general consolidat în perioada ianuarie 2004 - iunie 2006** la Societatea Comercială "... S.R.L., cu sediul în municipiul

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit **Raportul de inspectie fiscală din 16 octombrie 2006**, în care, la **CAPITOLUL III - Constatări fiscale** - pag. ... - ..., respectiv **CAPITOLUL IV - Alte constatări** - pag. ... - ..., **s-a consemnat** (cit):

"[...] III.3. Impozitul pe profit

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 si a cuprins perioada ianuarie 2004 - iunie 2006.

[...] *Fată de impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de ... lei la control a fost stabilit impozit pe profit în sumă de ... lei, **rezultând astfel diferența suplimentară în quantum de ... lei.** În timpul inspecției fiscale au fost calculate **majorări de întârziere în sumă de ... lei**, conform prevederilor H.G. nr. 67/29.01.2004 și art. 115 alin. (2) lit. a) din O.G. nr. 92/2003, ® și **penalități de întârziere 0,5%, respectiv 0,6% în sumă de ... lei**, conform prevederilor art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 61/2002 și art. 115 alin (1) din O.G. nr. 92/2003 ® (anexa nr. ...), [...].*

[...] 1. Perioada ianuarie - decembrie 2004.

Fată de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de ... lei rol (anexa nr....), la control a fost determinat profit impozabil în quantum de ... lei rol (anexa nr....) cu o diferență în sumă de ... lei rol, care se compune din:

[...] ✓ ... lei rol cheltuieli cu impozitele și taxele locale plătite pentru un imobil - locuință de serviciu. Deductibilitatea cheltuielilor aferente locuinței de serviciu este stabilită în temeiul art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 53 din Legea nr. 114/1996 privind legea locuinței, este prezentat în anexa nr. ... la prezentul.

S.C. ...S.R.L. ..., [...], a achiziționat [...] imobilul situat în str. ..., nr. ..., [...]. Imobilul (teren + locuință) a fost achiziționat pentru destinația locuință serviciu. Societatea în calitate de proprietar, a încheiat cu ... (administrator al S.C. ...S.R.L.), în calitate de comodator contractul de comodat, [...]. Imobilul a fost dat cu titlu de împrumut gratuit asociatului unic al societății, cu destinație de locuință (Contractul de comodat - anexa nr. ...).

✓ ... lei rol - cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezentând costuri de amortizare aferente locuinței de serviciu, stabilite conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborat cu art. 53 din Legea nr. 114/1996 privind legea locuinței.

Mentionăm că societatea a considerat suma de ... lei deducere calculată conform prevederilor art. 22 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. **La control nu a fost acordat dreptul de deducere a rezervei legale dat fiind modul în care s-a procedat la majorarea capitalului social.** Inspectia fiscală a redat detaliat acest aspect la cap. IV din prezentul și a dispus măsuri de reglementare a situației patrimoniale.

Fată de impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de ... lei rol (calculat prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil în quantum de ... lei rol), la control a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei rol aferent unei baze de calcul de ... lei rol (anexa nr. ...), cu o diferență suplimentară în sumă de ... lei rol.

2. Perioada ianuarie - decembrie 2005

Fată de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de ... lei ron (anexa nr....), la control a fost determinat profit impozabil în quantum de ... lei ron (anexa nr. ...) cu o diferență în sumă de ... lei ron care se compune din:

[...] ✓ +... lei cheltuieli cu impozitele și taxele locale, nedeductibile, aferente locuinței de serviciu, stabilite conform art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborat cu art. 53 din Legea nr. 114/1996 privind legea locuinței.

✓ +... lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferentă locuinței de serviciu, calculate conform prevederile art. 21, alin. (3), lit. l) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborat cu art.53 din Legea nr.114/1996 privind legea locuinței (anexa nr.1.6),

✓ - ... lei, reprezintă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă pentru partenerul extern ...Austria, eronat înregistrată în contul de venituri. [...].

Mentionăm că societatea a dedus suma de ... lei reprezentând rezerva legală conform prevederilor art. 22, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

La control nu a fost acordat dreptul de deducere a rezervei legale dat fiind modul în care s-a procedat la majorarea capitalului social. Inspectoria fiscală a redat detaliat acest aspect la cap. IV din prezentul și a dispus măsuri de reglementare a situației patrimoniale.

Fată de impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de ...lei ron (calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil în cuantum de ... lei ron - anexa nr....), la control a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei ron aferent unei baze de calcul de ... lei ron (anexa nr.1.3), **cu o diferență suplimentară în sumă de ... lei ron.**

Perioada ianuarie - iunie 2006

Aferent perioadei ianuarie - iunie 2006 la control a fost stabilită diferența suplimentară în contul impozitului pe profit în sumă ... lei ron. Astfel, fată de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de ... lei ron (anexa nr....), la control a fost determinat profit impozabil în cuantum de ... lei ron (anexa nr....) cu o **diferență în sumă de ... lei ron**, care se compune din:

✓ ... lei ron cheltuieli cu impozitele și taxele locale, aferente locuinței de serviciu, considerate nedeductibile în baza prevederilor art. 21 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborat cu art. 53 din Legea nr. 114/1996 privind legea locuinței, este prezentat în anexa nr.... la prezentul.

[...] ✓ ... lei ron - cheltuieli cu amortizarea aferentă locuinței de serviciu, nedeductibile conform prevederile art. 21, alin. (3), lit. l) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborat cu art.53 din Legea nr.114/1996 privind legea locuinței (anexa nr....),

✓ ... lei ron, reprezintă cheltuieli înregistrate de către societate în contul contabil 602.893 «Cheltuieli materiale amenajare hală», [...].

În Codul fiscal la art. 24 se prevede: [...].

Având în vedere aceste considerente, societatea avea obligația înregistrării în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru amenajarea halei de producție [...] concomitent cu imobilizarea acestora [231 = 722] așa cum este reglementat de O.M.F.P. nr. 306/2002.

✓ Mentionăm că societatea a dedus suma de ... lei reprezentând rezerva legală conform prevederilor art. 22, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

La control nu a fost acordat dreptul de deducere a rezervei legale până la rezolvarea măsurilor dispuse de inspectorii fiscali.

Fată de impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de ... lei ron (calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil în cuantum de ... lei ron-anexa nr....), la control a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei ron aferent unei baze de calcul de ... lei ron (anexa nr....). [...].

CAPITOLUL IV - Alte constatări

[...] **B.** În cursul **anului 2004** S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă operațiuni economice de natură să schimbe situația sa patrimonială, așa cum vom prezenta în continuare.

Entitatea juridică verificată **a prezentat la control mențiunea nr. .../22.04.2004** (anexa nr....) înscrisă în «**Certificatul de înscriere mențiuni**» privind **majorarea de capital social**. Certificatul **a fost înregistrat în registrul comerțului** la data de **06.05.2004** în baza

încheierii, judecătorului delegat, nr. ... din 05.05.2004 si a fost emis la data de 06.05.2004 sub nr. Mențiunea nr. .../22.04.2004 s-a efectuat conform actului aditional nr. .../2004 unde este specificat că, majorarea de capital social reprezintă aport în natură constând într-un imobil, teren în suprafață de ... mp precum si constructiile aflate pe acest teren, [...]. Valoarea cu care s-a majorat capitalul social al S.C. ...S.R.L. a fost de... lei rol (... lei rol, cost de achizitie +... lei rol, diferentă din reevaluare).

[...] Cu diferenta între ... lei rol cu cât a fost achizitionat bunul si valoarea actualizată de ... lei rol, în luna mai 2004, s-a majorat valoarea contabilă, fiind efectuată înregistrarea:

[2111 = 105] ... lei rol

În temeiul Legii nr. 161/2003, pct. 97, de modificare a Legii nr. 31/1990 @/1998, alineatul (3) al articolului 205 se prevede: [...]. [...]."

III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constată:

* – **Inspectia fiscală** efectuată de organele A.I.F. Prahova la **S.C. "... S.R.L.**, finalizată prin încheierea **Raportului de inspectie fiscală din 16 octombrie 2006** si emiterea **Deciziei de impunere nr. ...din 19 octombrie 2006**, a avut printre obiectivele verificării si controlul **modului de constituire, înregistrare, declarare si achitare a impozitului pe profit** datorat de societatea comercială pentru **perioada ianuarie 2004 - iunie 2006**.

Astfel, **s-a stabilit că S.C. "... S.R.L.**, pentru perioada supusă inspectiei fiscale, **datorează suplimentar** în contul **impozitului pe profit** o **obligatie de plată** în sumă totală de... lei (RON), precum si **accesorii calculate la control** în sumă totală de ... lei (RON), din care **se contestă impozitul pe profit** în sumă de ... lei (RON) si **accesoriile aferente** în sumă de ... lei (RON).

* - **Motivele de fapt si de drept** pentru care **organele de inspectie fiscală au stabilit** aceste obligatii suplimentare de plată **au fost:**

- **neacordarea deductibilității fiscale** - în conformitate cu prevederile **art. 19 alin. (1)** si **art. 21 alin. (4) lit. j)** din **Codul fiscal**, pentru cheltuieli reprezentând sume plătite autorității fiscale locale, aferente unui imobil demolat din municipiul ... (**necontestată**);

- **neacordarea deductibilității fiscale** - în conformitate cu prevederile **art. 21 alin (3) lit. l)** din **Codul fiscal** si **art. 53** din **Legea nr. 114/1996 privind locuintele**, republicată, cu modificările si completările ulterioare, pentru cheltuielile reprezentând impozite si taxe locale plătite pentru un imobil locuintă de serviciu, precum si pentru cheltuielile înregistrate cu amortizarea acestui imobil;

- **neacordarea deducerii reprezentând 5% din profitul contabil brut anual pentru constituirea rezervei legale de până la 20% din valoarea capitalului social subscris si vărsat**, calculată de societatea comercială, conform prevederilor **art. 22 alin. (1) lit. a)** din **Codul fiscal**, motivat de faptul că **organele de inspectie fiscală nu au fost de acord cu "... modul în care s-a procedat la majorarea capitalului social."**

.....
Legislatia în vigoare din perioada analizată, prevede următoarele:

* - Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare:

" [...] **Art. 19. - (1)** 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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Art. 21. - (1) [...].

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

l) cheltuielile pentru functionarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%. Diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriasi /locatari;

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

Art. 22. - (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. [...].

[...] **Amortizarea fiscală**

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.

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

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

[...] **c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;**

[...] **g) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței;"**

* - Legea nr. 114 din 11 octombrie 1996 privind locuințele, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 393 din 31 decembrie 1997, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 53. - (1)** Locuințele de serviciu finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale se realizează cu respectarea suprafeței utile și a dotărilor, în limita suprafeței construite pe apartament, potrivit anexei nr. 1.

(2) Locuințele de serviciu se vor amplasa după cum urmează:

[...] b) pe terenurile aparținând agenților economici, pentru locuințele și lucrările de viabilizare a terenurilor, finanțate din bugetele acestora.

Fată de **constatările consemnate** în Raportul de inspecție fiscală din 16.10.2006 și **sustinerile din contestație**, coroborate cu prevederile legale mai sus citate, **organul de soluționare a contestației stabilește următoarele:**

* - S.C. "... " S.R.L. Ploiești **contestă parțial constatările** privind verificarea **impozitului pe profit**, respectiv:

a) - **neacordarea deductibilității fiscale la calculul profitului impozabil pentru sumele calculate și repartizate de societatea comercială ca rezervă legală în perioada 2004 - 2006**, în conformitate cu prevederile **lit. a) a alin. (1) al art. 22** din **Codul fiscal**, după cum urmează:

- pentru **anul 2004** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 25%, de **... lei (RON)**;

- pentru **anul 2005** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**;

- pentru **sem.I al anului 2006** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**.

b) - **neacordarea integrală a deductibilității fiscale pentru cheltuielile reprezentate de impozitele și taxele locale plătite pentru un imobil - locuință de serviciu din patrimoniul societății comerciale**, după cum urmează:

- pentru **anul 2004** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 25%, de **... lei (RON)**;

- pentru **anul 2005** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**;

- pentru **sem. I al anului 2006** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**.

c) - **neacordarea integrală a deductibilității fiscale pentru cheltuielile reprezentate de amortizarea liniară a imobilului - locuință de serviciu din patrimoniul societății comerciale**, după cum urmează:

- pentru **anul 2004** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 25%, de **... lei (RON)**;

- pentru **anul 2005** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**;

- pentru **sem.I al anului 2006** suma de **... lei (RON)**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**.

d) - **neacordarea deductibilității fiscale pentru suma de ... lei (RON) reprezentând cheltuieli înregistrate într-o singură lună a sem. I 2006 cu amenajarea unui imobil închiriat** și care, în conformitate cu prevederile **lit. c) a alin. (11) al art. 24** din **Codul fiscal**, trebuiau amortizate pe perioada contractului de închiriere, societatea comercială contestatoare solicitând acceptarea sumei de **... lei (RON)** ca **amortizare fiscală**

deductibilă pentru luna **ianie 2006**, cu un **impozit** aferent, în cotă de 16%, de **... lei (RON)**.

.....
Sintetizând sumele stabilite ca nedeductibile fiscal contestate de S.C. "... " S.R.L., rezultă că **impozitul pe profit contestat** pe fiecare an fiscal al perioadei supuse inspecției fiscale din 16 octombrie 2006, este:

1. - pentru **anul fiscal 2004** = **... lei (RON)** față de **... lei (RON) impozit pe profit suplimentar** stabilit de organele de inspecție fiscală;

2. - pentru **anul fiscal 2005** = **... lei (RON)** față de **... lei (RON) impozit pe profit suplimentar** stabilit de organele de inspecție fiscală;

3. - pentru **semestrul I al anului 2006** = **... lei (RON)** față de **... lei (RON) impozit pe profit suplimentar** stabilit de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere că **impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal contestate pentru anul 2005** **excede impozitul pe profit suplimentar stabilit la control pentru acest an**, rezultă că **impozitul pe profit contestat** de S.C. "... " S.R.L. este în sumă totală de **... lei (RON)** [... + ... + ...], față de **impozitul pe profit suplimentar stabilit la control** de **... lei (RON)** [... + ... + ...], la care se adaugă **accesoriile aferente** în sumă totală de **... lei (RON)**, față de **accesoriile totale calculate la control** de **... lei (RON)**.

.....
a) Din copiile actelor atasate la dosarul contestației, rezultă că asociatul-unic al S.C. "... " S.R.L. , prin **Actul Adicional nr. .../06 aprilie 2004**, a hotărât modificarea Actului constitutiv al societății comerciale în sensul **majorării capitalului social cu aport în natură** al acesteia, de la suma de **... lei (RON)** la suma de **... lei (RON)**. Actul aditional atestat de un cabinet individual de avocatură **a fost depus** prin **cererea de înscriere mențiuni nr. .../22 aprilie 2004** la **Oficiul Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Prahova**.

Prin **Certificatul de înscriere mențiuni nr. .../06 mai 2004**, eliberat la data de 14 mai 2004 de O.R.C. de pe lângă Tribunalul Prahova, **se confirmă noua valoare a capitalului social subscris și vărsat de ... lei (RON) [... lei (RON)]**.

Din cele consemnate la **Capitolul III - Constatări fiscale, pct. III.3. Impozitul pe profit** coroborate cu cele de la **Capitolul IV - Alte constatări, pct. B** din **Raportul de inspecție fiscală** încheiat la data de **16 octombrie 2006** (mai sus citate), rezultă faptul că organele de control **nu au fost de acord cu "... modul în care s-a procedat la majorarea capitalului social."**, refuzând astfel să acorde societății comerciale dreptul de deducere pentru suma totală de **... lei (RON)**, constituită în perioada 2004 - sem. I 2006, reprezentând cota de 5% din profitul contabil brut anual pentru constituirea rezervei legale de până la 20% din valoarea capitalului social subscris și vărsat, **majorând cu această sumă profitul impozabil** calculat de societatea comercială și stabilind corespunzător **diferențe suplimentare datorate** în contul **impozitului pe profit**.

Motivele invocate în Raport au fost:

- modul în care s-a procedat la majorarea capitalului social;
- efectuarea unor înregistrări contabile eronate privind patrimoniul societății comerciale.

Astfel, se menționează faptul că, **în data de 08.02.2000**, S.C. "..." S.R.L. a **achiziționat**, printr-un contract de vânzare-cumpărare, **un teren și construcțiile** aflate pe acesta, în valoare totală de... **lei (ROL)**.

Prin **Raportul de expertiză tehnică** încheiat de un expert tehnic în data de **06.08.2003**, s-a stabilit că **valoarea actualizată a activului** susmenționat este de **... lei (ROL)**, rezultând că valoarea cu care s-a majorat activul este de **... lei (ROL)**, sumă înregistrată în **contul contabil 105 "Rezerve din reevaluare"** (articol contabil 2111 = 105).

Ulterior, prin **Actul aditional nr. .../06.04.2004**, s-a hotărât **majorarea capitalului social** al S.C. "..." S.R.L. Ploiesti de către asociatul-unic, **cu aport în natură** în sumă de **... lei (ROL)** rezultată din Raportul de expertiză tehnică susmenționat.

Prin **Încheierea nr. .../05 mai 2004**, **judecătorul delegat** la O.R.C. de pe lângă Tribunalul Prahova a **dispus înscrierea în Registrul Comertului a mențiunii privind majorarea capitalului social subscris** cu suma de **... lei (ROL)**, **aport în natură**, act ce a stat la baza emiterii de către Oficiul Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Prahova a **Certificatului de înscriere mențiuni nr. .../06.05.2004** privind **majorarea capitalului social** al S.C. "..." S.R.L. .

Organele de control menționează în continuare că în luna mai 2004 au fost efectuate în evidenta contabilă *"...înregistrări contabile fără a avea la bază documente justificative și chiar nepermise de reglementările contabile în vigoare"*, **respectiv:**

- anularea tranzacției de cumpărare a terenului în anul 2000;
- anularea plății terenului de către societatea comercială către vânzător;
- repunerea terenului în patrimoniu, ca aport al asociatului-unic;
- transferarea diferenței de valoare actualizată din rezerve în capitalul social;
- subscrierea și vârsarea capitalului social cu bunul ce în fapt aparține firmei din anul 2000.

Se apreciază că, **prin aceste înregistrări a fost denaturată situația patrimonială a societății comerciale** și că aceasta *"...a renunțat la proprietatea asupra unui activ în favoarea unei persoane fizice - asociat-unic al societății"*.

Soluția organelor fiscale pentru reflectarea corectă a operațiunii patrimoniale de înstrăinare a unui activ este aceea că era obligatorie întocmirea de documente legale, respectiv contract de vânzare-cumpărare și factură fiscală.

Se menționează **actele normative încălcate prin înregistrările contabile efectuate: art. 6 alin. (1), art. 8 alin. (1) și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată; **Cap. II, Secțiunea a 4-a, pct. 4.43. și 4.44. din Ordinul M.F.P. nr. 306/2002, H.G. nr. 1553/2003** privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Fată de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată:

- **Argumentele prezentate de organele de inspectie fiscală nu sunt de natură să anuleze dreptul de deducere a rezervei legale** care se constituie în baza prevederilor **lit. a) a alin. (1) al art. 22** din **Codul fiscal**.

Acest text de lege nu dă dreptul organelor de inspectie fiscală de a verifica modul de constituire a capitalului social subscris și vărsat, obligația acestora fiind doar de a verifica constituirea corectă a rezervei legale în cotă de 5% din profitul brut și în limita

de până la 20% din capitalul social subscris și vărsat înregistrat în evidența contabilă și dovedit cu documente legale.

- **Responsabilitatea pentru majorarea capitalului social o are judecătorul delegat** la O.R.C. de pe lângă Tribunalul Prahova, care **a emis o sentință judecătorească, executorie de drept**, respectiv **Încheierea nr. .../05 mai 2004**, în urma căreia **a fost majorat capitalul social prin Certificatul de înscriere mențiuni nr. .../06 mai 2004**.

Asa cum se menționează și în contestație ***"controlul legalității operațiunilor efectuate de registrul comerțului se face de către unul dintre judecătorii tribunalului județean..."*** - conform dispozițiilor **art. 8 alin. (1) din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului**, republicată, **și nicidecum de către organele fiscale aparținând Ministerului Finanțelor Publice**.

- **Majorarea capitalului social nu a fost rezultatul unei reevaluări**, așa cum de altfel se menționează și în Raport, ci a fost rezultatul unei operațiuni de actualizare a valorii unui teren-imobil, pe bază de Raport de expertiză tehnică.

- Efectuarea unor eventuale înregistrări contabile eronate poate conduce la aplicarea unor sancțiuni contravenționale și nicidecum la anularea dreptului de deducere pentru rezerva legală constituită de societatea comercială.

Având în vedere motivațiile prezentate mai sus, rezultă că **majorarea capitalului social** al S.C. "... S.R.L. **a fost un act legal efectuat de organele în drept**, iar societatea comercială **are dreptul de a constitui rezerve legale - deductibile fiscal**, în limita a 20% din capitalul social subscris și vărsat în valoare de **... lei (RON)**, respectând totodată și condiția de constituire a acestor rezerve în limita a 5% din profitul contabil brut anual.

Întrucât **organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a rezervei legale** ca urmare a modului în care s-a procedat la majorarea capitalului social, **eronat însă**, așa cum am prezentat mai sus, **organul de soluționare a contestației**, acceptând dreptul societății comerciale de a constitui o rezervă legală deductibilă în limita prevăzută la **art. 22 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, procedează în continuare la verificarea modului de constituire a rezervei legale din perioada 2004 - sem.I 2006, în baza acestei prevederi legale și a datelor înscrise în balanțele de verificare lunare și a celorlalte documente depuse în copie la dosarul cauzei.

Astfel, **fată de suma totală de ... lei (RON) [... lei (RON) în anul 2004 + ... lei (RON) în anul 2005 + ... lei (RON) în sem. I 2006]** înscrisă de societatea comercială ca **sumă deductibilă la calculul profitului impozabil** prin **Declarațiile privind impozitul pe profit pe anii 2004 și 2005 și prin calculul impozitului pe profit efectuat la 30 iunie 2006 în Registrul de evidență fiscală**, **societatea comercială are dreptul la o rezervă legală deductibilă fiscal doar în sumă de ... lei (RON)**, respectiv **limita maximă de 20%** din capitalul social subscris și vărsat de **... lei (RON) [... lei (RON) x 20%]**.

Din aplicare cotei de 5% asupra profitului contabil brut anual înregistrat de societatea comercială în perioada 2004 - sem.I 2006, **rezultă o rezervă de ... lei (RON)**, **mai mare decât limita maximă admisă de ... lei (RON)**.

Se constată astfel că **societatea comercială a dedus** din profitul brut al perioadei 2004 - sem.I 2006 **o sumă mai mare cu ... lei (RON) decât cea legală [... lei (RON) - ... lei (RON)]** **pentru calculul profitului impozabil**.

În plus, **a fost constituită doar o rezervă legală** în sumă de ... lei (RON) aferentă anului 2004 (*articol contabil 129 = 1061*), **diferența până la ... lei (RON)** fiind reprezentată de **sume înscrise ca deductibile fiscale** în Declarațiile de impozit pe profit și în Registrul de evidență fiscală, **fără a fi efectuate înregistrările contabile de repartizare a profitului net în contul contabil de rezerve legale.**

Au fost încălcate astfel prevederile *pct. 50* din *Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, aprobate prin *H.G. nr. 44/2004*, cu modificările și completările ulterioare, **care precizează clar obligația constituirii rezervelor legale** (prin înregistrări contabile) și din care cităm:

*"50. [...] Rezerva se calculează cumulativ de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil lunar sau trimestrial, după caz. [...] **Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul.** De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului."*

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială **are dreptul de deducere la calculul profitului impozabil doar a rezervei legale constituite în sumă de ... lei (RON)** [... lei (RON) pentru anul 2004 în limita a 5% din profitul contabil și ... lei (RON) pentru anul 2005], **iar pentru diferența de ... lei (RON)** [... lei (RON) - ... lei (RON)] **societatea comercială nu are drept de deducere la data de 30 iunie 2006**, întrucât:

- suma de ... lei (RON) nu a fost constituită ca rezervă legală și depășește limita legală de 20% din capitalul social subscris și vădat;
- suma de ... lei (RON) nu a fost constituită ca rezervă legală.

Astfel, **se va admite parțial contestația formulată pentru acest capăt de cerere**, respectiv pentru **impozitul pe profit** în sumă de ... lei (RON) [... lei (RON) x 25%] - **aferent anului 2004** și **impozitul pe profit** în sumă de ... lei (RON) **aferent anului 2005**, și **se va respinge contestația** pentru **impozitul pe profit** în sumă de ... lei (RON) [... lei (RON) x 25%] - **aferent anului 2004** și **impozitul pe profit** în sumă de ... lei (RON) [... lei (RON) x 16%] **aferent sem. I al anului 2006.**

.....
b) La inspectia fiscală din 16.10.2006, **s-a stabilit că sumele plătite** de S.C. "... S.R.L. în perioada 2004 - sem.I 2006, **în contul taxelor și impozitelor locale** pentru imobilul-locuință de serviciu, **sunt cheltuieli cu deductibilitate fiscală limitată**, conform prevederilor *lit. l) a alin. (3) al art. 21* din *Codul fiscal* (mai sus citate).

Prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscală **se referă însă la cheltuieli pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, ori impozitele și taxele locale nu se încadrează în niciuna din aceste categorii de cheltuieli**, fiind **cheltuieli cu obligații fiscale datorate ce sunt reglementate prin acte normative pentru deținerea în proprietate a unor bunuri**, respectiv **sunt obligații fiscale legale datorate de proprietarul imobilului-locuință de serviciu - S.C. "... S.R.L., ce nu pot fi puse și în sarcina locatarului**, așa cum eronat s-a procedat la inspectia fiscală.

Aceste impozite si taxe sunt datorate bugetului local **indiferent dacă imobilul este folosit sau nu**, si sunt **cheltuieli deductibile fiscal în totalitate** întrucât sunt aferente unui imobilizării corporale detinute în proprietate de societatea comercială.

Astfel, si pentru acest capăt de cerere **contestatia urmează a fi admisă**, respectiv pentru suma totală de **... lei (RON) impozit pe profit** [*... lei (RON) pentru anul 2004 si ... lei (RON) pentru sem. I 2006*].

.....
c) - Referitor la **deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu amortizarea imobilului - locuință de serviciu**, organele fiscale **au mentionat în mod eronat ca temei legal** prevederile **lit. l) a alin. (3) al art. 21** din **Codul fiscal**, respectiv încadrarea acestora în categoria cheltuielilor deductibile limitat cu functionarea, întreținerea si repararea locuintelor de serviciu.

Desi măsura stabilită este corectă, temeiul legal care o reglementează se regăsește la **lit. i) a alin. (3) al art. 21** si la **lit. g) a alin. (11) al art. 24** din **Codul fiscal** (mai sus citată), respectiv **amortizarea pentru locuintele de serviciu** este deductibilă fiscal **până la nivelul** corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuintei.

Astfel, față de suprafața construită a imobilului de ... m² si având un număr de ... persoane, în **Legea nr. 114/1996 privind locuintele**, este prevăzută suprafața de ... m² pentru care amortizarea este deductibilă fiscal.

În acest caz, ponderea de deductibilitate a amortizării este de ...% (... m²/... m² x 100), mai mică decât cea calculată la control de ...% (... m²/... m² x 100), conform **Anexei nr. ...** la Raport.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, **contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată**, respectiv pentru **impozitul pe profit** în sumă totală de **... lei (RON)** [*... lei (RON) pentru anul 2004 si ... lei (RON) pentru sem.I 2006*], întrucât **amortizarea pentru locuintele de serviciu este deductibilă limitat**, conform prevederilor legale mai sus invocate.

.....
d) - În ceea ce privește suma de **... lei (RON)** reprezentând **amenajări ale unui imobil închiriat** de S.C. "... S.R.L. **pentru perioada 19 aprilie - 31 decembrie 2006, înregistrate integral pe cheltuieli (contul contabil 602) în luna iunie 2006**, societatea comercială **recunoaște că aceste amenajări trebuiau înregistrate ca imobilizări corporale si amortizate** "*... într-o perioadă de 7 luni rămasă din contractul de locatiune, pentru o sumă lunară de ... Ron, [...].*"

Imobilul a fost închiriat pentru o perioadă de 9 luni, respectiv în perioada **19 aprilie - 31 decembrie 2006**, conform **contractului de locatiune nr. .../19.04.2006**.

Având în vedere **recunoasterea de către contestatoare a modului eronat de evidentiere a investitiilor efectuate într-un spatiu închiriat**, perioada scurtă a contractului de închiriere (aprilie - decembrie 2006), precum si faptul că de la data înregistrării cheltuielilor (iunie 2006) **rezultă practic punerea în functiune a investitiilor realizate**, conform prevederilor **lit. c) a alin. (11) al art. 24** din **Codul fiscal** (mai sus citate), S.C. "... S.R.L. **are dreptul legal să calculeze amortizarea fiscală** a investitiilor efectuate în spatiul închiriat pe perioada rămasă din contractul de închiriere, respectiv lunile iunie - decembrie 2006.

Astfel, din sumă totală de ... lei (RON), suma de ... lei (RON) reprezintă **cheltuieli cu amortizarea fiscală deductibile** la calculul profitului impozabil aferent semestrului I al anului 2006 (luna iunie 2006).

În aceste condiții, pentru suma de ... lei (RON) reprezentând **impozit pe profit suplimentar** [... lei (RON) x 16%], contestația urmează a fi admisă.

.....
Fată de considerentele prezentate mai sus, contestația formulată de S.C. "... S.R.L. urmează a fi admisă parțial, cât și respinsă, pentru următoarele sume reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente:

A. - Admitere parțială pentru:

a) - **impozit pe profit aferent sumelor calculate și repartizate la rezerva legală:**

- pentru anul 2004 lei (RON);
- pentru anul 2005 lei (RON);
(în cuantumul sumei totale suplimentar stabilită la inspectia fiscală)
TOTAL lei (RON).

b) - **impozit pe profit aferent sumelor plătite ca impozite și taxe pentru locuința de serviciu, proprietatea societății comerciale:**

- pentru anul 2004 lei (RON);
- pentru sem. I al anului 2006 lei (RON);
TOTAL lei (RON).

c) - **impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea fiscală deductibilă pentru investițiile efectuate la un spațiu închiriat:**

- pentru sem. I al anului 2006 lei (RON);
TOTAL lei (RON).
T O T A L (a+b+c) lei (RON)

d) - **accesorii aferente** lei (RON)

.....
B. - Respingere, ca neîntemeiată, pentru:

a) - **impozit pe profit aferent rezervelor legale stabilite eronat ca deductibile fiscal:**

- pentru anul 2004 lei (RON);
- pentru sem. I al anului 2006 lei (RON);
TOTAL lei (RON)

b) - **impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal cu amortizarea imobilului - locuință de serviciu:**

- pentru anul 2004 lei (RON);
- pentru sem. I al anului 2006 lei (RON);
TOTAL lei (RON)
T O T A L (a+b) lei (RON)

c) - **accesorii aferente** lei (RON)

Referitor la pct. 1 din contestatie, prin care S.C. "... " S.R.L. **a contestat Dispozitia privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală**, precizăm că în conformitate cu prevederile **alin. (2) al art.179** din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 26.09.2005, cu modificările si completările ulterioare, **competenta de solutionare pentru acest capăt de cerere apartine Activității de Inspectie Fiscală Prahova** ca organ emitent al actului atacat.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulată de Societatea Comercială "... " S.R.L. cu sediul în municipiul..., judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale de plată stabilite de inspectia fiscală Nr.... din 19.10.2006, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum si împotriva Raportului de inspectie fiscală din 16.10.2006 încheiat de consilieri si inspector din cadrul A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) si (2) ale art. 186 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 26.09.2005, cu modificările si completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Admiterea partială a contestatiei pentru suma totală de ... lei (RON), din care:
- **impozit pe profit** lei (RON);
- **majorări de întârziere** lei (RON),
precum si anularea actului atacat pentru suma totală admisă.

2. - Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei pentru suma totală de ... lei (RON), din care:

- **impozit pe profit** lei (RON);
- **majorări de întârziere** lei (RON).

3. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 188 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 26.09.2005 si ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (sase) luni de la data primirii acesteia - la instanta de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,