

## DECIZIA NR.489

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 si Raportul 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 contesta si Dispozitia 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, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulate de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Decizia de impunere si Raportul 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.Referitor la facturile emise de SC I respectiv SC A, in baza carora s-au inregistrat cheltuieli deductibile, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere urmatoarele elemente:

- suma reprezinta contravaloarea elaborarii unui scenariu de foc, a unei expertize privind o cladire invecinata si verificare conform Contract
- suma reprezentand elaborare proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform Contract

Societatea sustine ca aceste sume 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.

In ceea ce priveste suma aferenta facturii emisa in baza Contractul de achizitii de servicii aferent implementarii proiectului SAPARD cu pozitia bugetara aferenta, a fost corect evidentiata in contabilitate la capitolul cheltuieli intrucat in bugetele proiectelor cheltuielile aferente consultantei si proiectarii sunt incluse in capitolul de cheltuieli cu proiectarea si consultanta, distinct fata de cheltuielile cu reparatiile la constructii.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au apreciat in mod gresit ca, in cauza sunt aplicabile dispozitiile OMFP nr.1752/2005 intrucat sumele mentionate reprezinta contravaloare servicii care nu au efect imbunatatirea

parametrilor tehnici a unei cladiri ci obtinerea unei autorizatii de constructii in vederea realizarii unei cladiri.

Pentru facturile emise au fost anexate contracte, situatii de lucrari, devize, studii de fezabilitate, planuri de afaceri care au stat la baza emiterii facturilor mentionate.

2.Referitor la cheltuielile cu amortizarea aferente utilajele reprezentand: masini de tamplarie, electrocompresor, compresor, uscatoare, masini frezat pe patru fete, masini de gaurit multiplu, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au retinut ca nu a desfasurat activitate de productie in perioada verificata.

Societatea sustine ca prin actele prezentate a aratat ca a desfasurat activitate de productie pe perioada verificata dar datorita scaderii pietei, a cresterii costurilor de productie, a inflatiei, a crizei, a colapsului sistemului bancar precum si a faptului ca reprezentantul legal a definitivat in aceasta perioada 4 proiecte Sapard care au implicat un volum imens de munca, a scazut si productia.Odata cu finalizarea proiectelor aflate in derulare se va reveni la activitatea de productie .

Sustine totodata ca, activitatea desfasurata de societate reprezinta productie si nu prestare de serviciu. Productia de mic mobilier a fost realizata cu materia prima pusa la dispozitie de catre partenerul extern.SC X nu detine utilajele necesare desfasurarii unui intreg ciclu de productie si s-a procedat la incheierea unei Conventii de lucru cu SC T, care permite obtinerea unui flux tehnologic complet, inchizandu-se astfel ciclul de productie.

Astfel, prin considerarea faptului ca activitatea de productie s-a desfasurat (chiar si intr-un ritm scazut) societatea contestatoare sustine ca in mod legal si corect a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe detinute, incadrandu-se in dispozitiile legale reprezentate de O.M.F.P. nr.1752/2005.

Sustine faptul ca baza impozabila este eronat calculata intrucat societatea a inregistrat amortizarea utilajelor simultan cu inregistrarea in contul 7584"Venituri din subventii pentru investitii" cota parte a subventiei pentru investitii trecuta la venituri, corespunzator amortizarii inregistrate cu nota contabile prin articol contabil:131=7584.

3.Referitor la cheltuielile inregistrate de societate in contul 6583"cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital" prin Nota contabila 6583=212"Constructii" care reprezinta diferente din reevaluarea cladirilor detinute de societate, societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat, au apreciat ca suma constituie cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2008.

Prin nota contabila, cu articolul contabil 117=105 s-a inchis soldul debitor al contului 105 aferent reevaluarilor din anii precedenti.

Nota contabila operata in decembrie 2008 se refera la reevaluarea negativa de inregistrat si sustine ca potrivit Ordinului 1752/2005, contul 105 "Rezerve din reevaluare" este un cont de pasiv ceea ce presupune ca prima inregistrare in acest cont trebuie sa contina o crestere de valoare a imobiliarilor asa incat diferentele negative trebuie inregistrate pe cheltuieli ale perioadei ramanand sa se stabileasca d.p.d.v. fiscal daca sunt cheltuieli deductibile sau nu.

Mentioneaza faptul ca, raportul de reevaluare s-a ratacit si a solicitat eliberarea unei copii Primariei.

4. In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca, actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.98 alin.(3) si a dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala. Organele de inspectie fiscala, in speta, puteau proceda la efectuarea unei inspectii fiscale pe o perioada de 3 ani fiscali iar Decizia de impunere trebuia sa contina motivele de fapt pe care se intemeiaza.

Prin urmare, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere, a Raportul de inspectie fiscala precum si a Dispozitiei de masuri .

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, 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 accesorii , 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 , 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 analizei documentele 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, subsectiunea 7.2.3. pct.94 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, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC I si SC A.

-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.

Analizand documentele prezentate 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 evidentiate 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 din Comuna ."

Intrucat, potrivit precizarilor din sectiunea 7, subsectiunea 7.2.3. pct.94 alin.(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 cheltuiala se recupereaza prin amortizare 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

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu penalitate 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.571/2003 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, au calculat majorari de intarziere, 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 pe cheltuieli deductibile fiscal suma 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-imbilizari 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 suplimentar de plata.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, 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-imbilizari 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 si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata.

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

#### Anul 2010

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

In timpul controlului 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 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 de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere. 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

**A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:**

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca:

-actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor atr.98 alin.(3) si a dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala

-organele de inspectie fiscala, in speta , puteau proceda la efectuarea unei inspectii fiscale pe o perioada de 3 ani fiscali.

-Decizia de impunere trebuia sa contina motivele de fapt pe care se intemeiaza

In ceea ce priveste incalcarea art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, mentionam:

La art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se prevede :

*"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

*a) denumirea organului fiscal emitent;*

*b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

*c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

*d) obiectul actului administrativ fiscal;*

*e) motivele de fapt;*

- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

**"Noțiunea de act administrativ fiscal**

*În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."*

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală" modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la Anexa 2 precizează:

*"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.*

*b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]*

*Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

*Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in situatia de fata actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt aferent impozitelor stabilite suplimentar , respectiv impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare , precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate, in baza carora si-au format convingerea ca societatea a inregistrat eronat anumite cheltuieli si nu a inregistrat unele venituri.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume , respectiv cuantumul total al cheltuielilor , influenta asupra profitului impozabil, impozitul pe profit suplimentar si accesoriile aferente sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii referitoare la incalcarea art.43 din Codul de procedura fiscala, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste incalcarea, de catre organele de inspectie fiscala a art.98 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala, precizam:

Potrivit art.98 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala:

***"Perioada supusă inspecției fiscale***

*(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."*

Potrivit fisei analitice de evidenta pe platitor reiese faptul ca societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor in perioada 01.01.2004-31.12.2006 si platitoare de impozit pe profit in perioada 01.01.2007-31.12.2010.

Organele de inspectie fiscala, au analizat documentele prezentate de societate si au constatat ca exista indicii privind diminuarea impozitului pe profit



datorat bugetului de stat astfel ca, potrivit prevederilor legale au extins perioada supusa verificarii pe termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe termenul de cinci ani .

In temeiul art.6 "Exercitarea dreptului de apreciere" din OG nr.92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare" care prevede :

*„Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*,

Astfel, organul fiscal are dreptul sa aprecieze relevanta oricaror date si informatii, sesizate sau culese prin demersurile intreprinse (evidenta pe platitor, consultarea dosarului fiscal, analiza indicatorilor economico-financiari pe baza datelor inscrise in bilanturile contabile) care pot constitui indicii privind stabilirea starii de fapt fiscale.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, este neintemeiata , D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

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

1.Referitor la cheltuielile reprezentand contravaloare prestari servicii 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, in comuna" si Contractului cadru avand ca obiect "Atelier de prelucrare primara a lemnului in comuna".

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.. lei (ron) +TVA

-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 in comuna.

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

La pct.3"Valoarea contractului" se specifica:

Valoarea contractului fara TVA este de ... din care:

-proiectare instalatii electrice si incalzire ... lei

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

Valoarea totala contract:..lei cu TVA inclus".

-Contractul de achizitii servicii consultanta incheiat intre SC B 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... ron

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 achizitii.

Cheltuielile mai sus enumerate 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 din Comuna ."

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 ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere urmatoarele elemente:

-suma reprezinta contravaloarea elaborarii unui scenariu de foc, a unei expertize privind o cladire invecinata si verificare conform Contract

-suma reprezentand elaborare proiect instalatii termice, asistenta tehnica conform Contract

Societatea sustine ca aceste sume 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.

In ceea ce priveste suma aferenta facturii emisa in baza Contractul de achizitii de servicii aferent implementarii proiectului SAPARD cu pozitia bugetara aferenta, petenta sustine ca a fost corect evidentiata in contabilitate la capitolul cheltuieli intrucat in bugetele proiectelor cheltuielile aferente consultantei si proiectarii sunt incluse in capitolul de cheltuieli cu proiectarea si consultanta, distinct fata de cheltuielile cu reparatiile la constructii.

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."*

În 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 măsoară 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 clădirilor, 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 rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% iar dacă

cheltuielile ulterioare se fac dupa expirarea duratei normale, se va stabili o noua durata normala de catre o comisie tehnica sau expert tehnic independent.

In speta, este vorba despre cheltuieli cu servicii, respectiv "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, contractate de SC X, in vederea obtinerii Autorizatiei de construire in vederea realizarii obiectivului "Extindere atelier de tamplarie" precum si obtinerea de finantare nerambursabila pentru realizarea si functionarea obiectivului "Atelier de prelucrare primara a lemnului din fonduri SAPARD ,."

Se retine faptul ca cheltuielile cu serviciile, inregistrate de societate, in anul 2007, in contul 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terti sunt de natura investitionala respectiv modernizare si extindere a unui mijloc fix existent in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali, a sporirea gradului de confort si ambient.

Dupa cum am precizat si mai sus, investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, majoreaza valoarea de intrare a mijloacelor fixe, astfel ca aceste cheltuieli trebuiau inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" iar odata cu finalizarea acestora trebuiau receptionate si inregistrate in contul 212 "Constructii".

Potrivit , prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor 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, neterminate (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 imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);***

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

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

***Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor 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 in comuna" 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 in valoare de 84.000 lei 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 in comuna" , care reprezinta cheltuieli de natura investitionala realizate la un mijloc fix existent .

-contractul cadrul de finantare nerambursabila pentru proiectul "Modernizare si extindere atelier tamplarie in comuna" 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 aferente consultantei si proiectarii sunt incluse intr-un capitol separat in bugetul proiectului nu are relevanta in speta intrucat cheltuielile cu aceste servicii contribuie la realizarea proiectului care reprezinta o investitie asupra unui mijloc fix existent respectiv extinderea si modernizarea atelierului de tamplarie din comuna.

In conditiile in care, potrivit prevederilor legale, 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 in, inregistrate de societate in baza facturilor emise de societatile prestatoare, in anul 2007, in contul 628"Cheltuieli cu servicii executate de terti" .

În speta sunt aplicabile prevederile art.19 și 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 enunțate 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 fiscal. Sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitată, prevăzută la art.24 din Codul fiscal.

Cheltuielile cu serviciile, contestate de societate, sunt de natura investitională, efectuate în vederea extinderii și modernizării atelierului de tamplărie existent. Potrivit prevederilor legale enunțate aceste cheltuielile trebuiau tratate și înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", iar odată cu finalizarea acestora trebuiau recepționate și înregistrate în contul 212 "Construcții", majorând astfel valoarea clădirii. Cheltuielile cu îmbunătățirea mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale în speta, pe durata normală de utilizare.

Prin urmare, cheltuielile cu serviciile de consultanță și proiectare sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2007.

La dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare care să modifice cele dispuse prin actul administrativ contestat, motiv pentru care în temeiul prevederilor pct.11.1 a) din Ordinul nr.2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitatea societății în baza facturilor emise de I, SC A și SC B.

2.Referitor la cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe, respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în condițiile în care mijloacele fixe în cauză nu au fost utilizate în activitatea de producție a societății.**

In fapt, in perioada 2007-2010 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, in conditiile in care s-a constatat ca societatea nu a utilizat mijloacele fixe in cauza in activitatea de productie.

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

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 formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea sustine ca prin actele prezentate a aratat ca a desfasurat activitate de productie pe perioada verificata dar datorita scaderii pietei, a cresterii costurilor de productie, a inflatiei, a crizei, a colapsului sistemului bancar precum si a faptului ca reprezentantul legal a definitivat in aceasta perioada 4 proiecte Sapard care au implicat un volum imens de munca, a scazut si productia. Odata cu finalizarea proiectelor aflate in derulare se va reveni la activitatea de productie .

Sustine totodata ca activitatea desfasurata de societate reprezinta productie si nu prestare de serviciu. Productia de mic mobilier a fost realizata cu materia prima pusa la dispozitie de catre partenerul extern.

SC X mentioneaza ca nu detine utilajele necesare desfasurarii unui intreg ciclu de productie astfel ca, s-a procedat la incheierea unei Conventii de lucru cu SC T care permite obtinerea unui flux tehnologic complet, inchizandu-se astfel ciclul de productie.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca in mod legal si corect a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe detinute, incadrandu-se in dispozitiile legale reprezentate de O.M.F.P. nr.1752/2005, chiar daca activitatea de productie s-a realizat in ritm scazut.

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 precizează:

*"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 și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede :

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

La pct. 65, secțiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor 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 Reglementărilor 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 reprezintă 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 reține faptul că 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 limitată 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 și 2010, fără a face dovada că aceste mijloace fixe au fost utilizate în activitatea de producție a societății.

Din documentele existente la dosarul cauzei (raport de inspecție fiscală, note explicative, contracte încheiate cu clienții, balanțe de verificare) rezultă că veniturile înregistrate de societatea în evidențele contabile pe perioada 01.01.2007-31.12.2010, provin din prestări servicii (contul 704), societatea desfășurând activitate de consultanță, elaborare plan de afaceri și studiu de fezabilitate, proiectare tehnologică panouri prefabricate din lemn pentru construcții din lemn, structuri de locuințe și case de vacanță, lucrări construcții, consultanță și

proiectare pentru flux tehnologic productie mada lemnoasa, servicii documentare si organizare dosare achizitii.

Din contractul si anexa la contract incheiat cu clientul din Marea Britanie 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.

Au fost prezentate facturi cu valori mici reprezentand mobilier facturate catre clientul din Marea Britanie.

Prin raspunsul la Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii mentioneaza faptul ca "din analiza rapoartelor de productie si a facturilor externe se poate identifica faptul ca din totalul exportului o parte a fost produsa de societatea noastra in sistem Lohn, celelalte parti fiind executate de alte firme".

Totodata, societatea contestatoare mentioneaza ca materia prima utilizata este proprietatea clientului extern si provine de la SC P.

Din procesul verbal de control incrucisat, intocmit de organele de inspectie fiscala, se retine faptul ca SC P a emis factura catre firma din Marea Britanie. Factura in cauza a fost emisa in baza a doua avize de insotire a masei lemnoase.

Se retine faptul ca materia prima a fost achizitionata in octombrie 2005 iar SC X sustine ca in baza acestei achizitii a realizat produse finite pe perioada 2006-2010, fara insa sa poata justifica cu documente gestiunea acestor stocuri.

In contestatia formulata si in timpul controlului SC X, prin reprezentant, a recunoscut ca "mijloacele fixe au fost intradevar mai putin utilizate decat ar fi trebuit" iar "productia a fost la un ritm scazut".

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 .

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 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 societate 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 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 cheltuielile inregistrate in contul 6583"cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital" prin nota contabila, reprezinta diferente din reevaluarea cladirilor detinute de societate.

Precizeaza faptul ca, prin nota contabile, cu articolul contabil 117=105 s-a inchis soldul debitor al contului 105 aferent reevaluarilor din anii precedenti.

Nota contabila operata in decembrie 2008 se refera la reevaluarea negativa de inregistrat si sustine ca potrivit Ordinului 1752/2005, contul 105 "Rezerve din reevaluare" este un cont de pasiv ceea ce presupune ca prima inregistrare in acest cont trebuie sa contina o crestere de valoare a imobilizarilor asa incat diferentele negative trebuie inregistrate pe cheltuieli ale perioadei ramanand sa se stabileasca d.p.d.v. fiscal daca sunt cheltuieli deductibile sau nu.

Sustine faptul ca, raportul de reevaluare s-a ratacit si a solicitat eliberarea unei copii Primariei.

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 depreciilor 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 ca 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 depreciilor 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 faptul 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 cât și în contestația formulată, societatea susține că a existat un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat însă aceasta a fost ratat și a solicitat eliberarea unei copii Primăriei.

Prin documentele prezentate petenta nu a dovedit cele susținute.

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 data și condițiile de efectuare a reevaluării."*

Se reține astfel că înregistrarea în contabilitate a valorilor reevaluate pentru mijloacele fixe se realizează în baza unui raport de expertiză efectuat de un evaluator autorizat, potrivit reglementărilor în vigoare.

În contestația formulată, societatea contestatoare susține că nota contabilă operată în decembrie 2008 se referă la reevaluarea negativă de înregistrat și susține că această operațiune s-a efectuat potrivit Ordinului 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Față de afirmația societății contestatoare, menționăm că din punct de vedere contabil, în baza unui raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat, operațiunea putea fi înregistrată în contabilitate, prin prezentarea condițiilor care au determinat reevaluarea, a elementelor supuse reevaluării și a metodei prin care s-au calculat valorile prezentate.

Însă din punct de vedere fiscal, cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor mijloacelor fixe, ca urmare a efectuării unei reevaluări, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2008.

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de SC X cu privire la suma reprezentând diferențe din reevaluarea a două grajduri și o clădire, înregistrate în evidențele contabile în contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și

alte operatiuni de capital", considerate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

4. In ceea ce privesc cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, contestat de societate precizam:

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor si stabilirea suplimentara a veniturilor in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.**

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

anul 2007

-cheltuieli cu penalitati

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 Instructiunilor 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.”*

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsă 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;"*

Societatea, deși contestă în totalitate impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nu prezintă argumente de fapt și de drept referitoare la 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, drept pentru care se va respinge ca nemotivată, contestația cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal și veniturile stabilite suplimentar.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *"Analiza contestației se face în raport de susținerea părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

**5.În ceea ce privește impozitul pe profit, majorările de întârziere, dobanzile și penalitățile de întârziere,** contestate de societate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice -Biroul de Soluționare a Contestărilor se poate pronunța asupra cuantumului impozitului pe profit datorat și a acesorilor aferente în condițiile în care la stabilirea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de compensarea cheltuielilor realizate de petenta aferent obiectivelor realizate din fonduri nerambursabile, prin înregistrarea acestora pe venituri din subvenții.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit, astfel:

Pe anul 2007 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuieli, care se compun din:

- cheltuieli cu servicii executate de terți
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe
- cheltuieli cu penalități aferente TVA

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1) și art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil și totodată impozitul pe profit stabilind suplimentar de plată impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere, dobânzi și penalități conform prevederilor O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pe anul 2008 organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuieli care se compun din:

- cheltuieli privind activele cedate
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

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

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au calculat majorari de intarziere, 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 respins la deducere cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului.

In temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2009 si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata

In anul 2009, SC X declara si plateste impozit pe profit, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

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

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii si au respins la deductibilitate cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta utilajelor, instalatiilor tehnice-imobilizari specifice activitatii de prelucrare a lemnului.

In temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2010, stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

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

In contestatia formulata SC X sustine ca a inregistrat amortizarea utilajelor simultan cu inregistrarea in contul 7584 „Venituri din subventii pentru investitii” cota parte a subventiei pentru investitii trecuta la venituri prin articolul contabil 131"Subventii pentru investitii" =7584,„Venituri din subventii pentru investitii” si considera ca baza impozabila privind calculul impozitului pe profit este eronata.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se constata ca mentiunile petentei sunt intemeiate.



Organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe inasa nu au avut in vedere compensarea acestora prin inregistrarea pe venituri in contul 7584.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca societatea a inregistrat in evidentele contabile venituri din subventii, astfel:

In anul 2007, societatea a inregistrat in contabilitate, in contul 7416 "venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare" venituri reprezentand partea de finantare nerambursabila obtinuta in cadrul Contractului Cadru avand ca obiect "Modernizare si extindere atelier tamplarie, in comuna" si avand ca obiect "Atelier de prelucrare primara a lemnului in comuna, aferenta facturilor de achizitie :

-factura emisa de SC B SRL

-factura emisa de SC I SRL

-factura emisa de SC A

In contul 7584 "Venituri din subventii pentru investii" societatea a inregistrat venituri reprezentand inregistrarea pe venituri a partii de amortizare active aferent finantarii nerambursabile.

In anul 2008, societatea a inregistrat in contabilitate in contul 7584 "Venituri din subventii pentru investii" venituri reprezentand inregistrarea pe venituri a partii de amortizare active aferent finantarii nerambursabile de care a beneficiat societatea pentru achizitia a doua linii de uscatoare cherestea in anul 2005.

In anul 2009, societatea a inregistrat in contabilitate in contul 7584 "Venituri din subventii pentru investii" venituri reprezentand inregistrarea pe venituri a partii de amortizare active aferent finantarii nerambursabile de care a beneficiat societatea pentru achizitia a doua linii de uscatoare cherestea in anul 2005, a unei masini de prelucrat lemn cu patru fete si masina de gaurit multiplu in anul 2006.

In anul 2010, societatea a inregistrat in contabilitate in contul 7584 "Venituri din subventii pentru investii" venituri reprezentand inregistrarea pe venituri a partii de amortizare active aferent finantarii nerambursabile de care a beneficiat societatea pentru achizitia a doua linii de uscatoare cherestea, a unei masini de prelucrat lemn cu patru fete si masina de gaurit multiplu, fierastrau debitat busteni-mobil, masina brichetat rumegus, linie imbinat lemn in dinti.

Sumele mai sus enumerate se regasesc si in balantele de verificare pe anii 2007,2008,2009 si 2010, existente in copie la dosarul contestatiei.

In ceea ce privesc subventiile la Sectiunea 7, subcapitolul 7.8."Subventii"pct.195 si pct.196 din anexa la OMFP nr.1752/2005 , aplicabile in perioada 2006-2009, se precizeaza:

*"195. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.*

*196. - Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze."*

Prevederi similare sunt cuprinse si in Sectiunea 8 Subcapitolul 8.8."Subventii", pct.235 si 236 din O.M.F.P.nr.3055/2009, aplicabil din 01.01.2010:

*"235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.*

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente."

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

*"(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."*

La pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

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

Astfel, înregistrarea pe venituri a veniturilor din subvenții se efectuează pentru a compensa cheltuielile efectuate în anul fiscal .

Conform prevederilor legale anterior enunțate privind înregistrarea subvențiilor, se reține că subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Profitul impozabil se determină ca diferența între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri la care se adaugă cheltuielile nedeductibile respectiv se scad veniturile neimpozabile.

În speta, organele de inspecție fiscală au constatat că amortizarea utilajelor a fost înregistrată în mod eronat pe cheltuieli deductibile fiscal, pe perioada 2007, 2008, 2009 și 2010, urmând a se recupera valoarea fiscală neamortizată pe durata normală de utilizare rămasă, însă nu au avut în vedere înregistrarea pe venituri din subvenții primite pentru investiții a cotei părți de cheltuieli cu amortizarea aferentă utilajelor achiziționate din fonduri nerambursabile.

Astfel, în condițiile în care cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate din fonduri nerambursabile nu au fost acceptate la deducere nici subvențiile înregistrate pe venit la nivelul cheltuielilor cu amortizarea pe anii 2007, 2008, 2009 și 2010 nu reprezintă venituri ale perioadei curente.

Subvențiile se recunosc, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea a înregistrat, pe anii 2007, 2008, 2009 și 2010, venituri din subvenții

primite pentru investitii, la nivelul cheltuielilor cu amortizarea calculata pentru mijloacele fixe achizitionate in baza fondurilor nerambursabile primite, insa la stabilirea bazei impozabile privind calculul impozitului pe profit nu au avut in vedere faptul ca subventiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

De asemenea, in anul 2007 societatea a inregistrat in contul in contul 7416 "venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare", venituri reprezentand partea de finantare nerambursabila obtinuta in cadrul Contractului Cadru avand ca obiect "Modernizare si extindere atelier tamplarie, in comuna" Contractului avand ca obiect "Atelier de prelucrare primara a lemnului in comuna, aferenta facturilor de achizitie mai sus enumerate.

La stabilirea bazei impozabile privind calculul impozitului pe profit pe anul 2007 organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca subventiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

*"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."*

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

*"(1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:*

*a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekţie fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekţiei fiscale;*

*f) stabilirea de diferenţe de obligaţii fiscale de plată, precum şi a obligaţiilor fiscale accesorii aferente acestora;"*

Din prevederile legale mai sus invocate sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala va proceda la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale si cele din evidenta contabila a contribuabilului, stabilirea corecta a bazei de impunere, stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, organul fiscal are obligatia stabilirii corecte a obligatiei fiscale, aceasta insemnand ca organele de inspectie fiscala trebuie sa aplice legislatia fiscala astfel incat impozitele sa nu fie micorate sau stabilite pe nedrept, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitare.

Avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal, a cuprins in baza de impozitare stabilita pentru impozitul pe profit calculat suplimentar veniturile din subventii inregistrate pentru compensarea cheltuielilor cu amortizarea si cheltuielilor de exploatare (in conditiile in care cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe si cheltuielile cu serviciile prestate de terti au fost considerate nedeductibile fiscal), marind astfel baza de impozitare privind impozitul pe profit pe anii 2007, 2008, 2009 si 2010 cu cota parte de venituri din subventii, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in speta cu privire la impozitul pe profit datorat.

Potrivit prevederilor legale invocate, in masura sa verifice starea de fapt fiscala a societatii sa stabileasca baza de impunere precum si obligatii fiscale este organul de inspectie fiscala astfel ca, pentru cauza in speta se va aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

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

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 2137/2011 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același*

*obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

In consecinta, se va desfiinta partial Raportul de inspectie fiscala cu privire la baza impozabila determinata pentru calculul impozitului pe profit si accesorii aferente precum si desfiintarea Deciziei de impunere.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, va verifica veniturile inregistrate de societate, respectiv veniturile din subventii, va determina corect baza de impunere si diferentele de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie.

D. 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 Decizie, 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.Desfiintarea Deciziei de impunere si desfiintarea partiala a Raportului de inspectie fiscala, intocmite de organele de inspectie fiscala la SC X SRL, referitor la impozit pe profit si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioada si aceluiasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele precizate prin prezenta decizie.

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.