



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
cod poștal 410 519, Z
Tel : 0259 433 056
Fax : 0259 435 209

DECIZIA Nr. din2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din Z
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor
sub nr. Z

Directia Generala a Finantelor Publice Bihor a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din Z impotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. Z privind neadmiterea ca deductibile a cheltuielilor cu transportul personalului la si de la locul de munca si de protocol peste limita legal admisa si diminuarea pierderii pe anul 2004 cu suma de Z lei, precum si plata la bugetul de stat pe anul 2007 a sumei de Z lei, reprezentand:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizata Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform

art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. Z si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z emise de organele de control ale Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor, SC "X" SRL aduce urmatoarele argumente:

- precizeaza ca organele de control au incadrat in mod eronat cheltuielile cu transportul salariatilor la si de la locul de munca la cheltuieli sociale deductibile limitat la 2% din fondul de salarii conform prevederilor art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, articol in care sunt enumerate cheltuieli de natura sociala, adica cele ce au natura unui ajutor acordat salariatilor, acestea fiind cheltuieli care nu se realizeaza in vederea desfasurarii activitatii si obtinerii de profit, iar enumerarea lor de catre legiuitor este exemplificativa;

- considera ca legiuitorul nu a avut in vedere ca si cheltuiala sociala transportul cotidian al salariatilor la si de la locul de munca, ci acele cheltuieli de transport decontate de catre angajator salariatului cu titlu de ajutor social, dar societatea nu a acordat ajutoare sociale cu acest scop ci a contractat un serviciu de transport la diverse firme specializate contravaloarea acestor prestatii fiind interpretata de catre organele de control ca fiind cheltuieli de natura sociala deductibile limitat;

- sustine ca transportul salariatilor este o cheltuiala de exploatare directa si nu sociala deoarece aceasta nu este un ajutor, ea este absolut indispensabila desfasurarii activitatii productive, mai mult serviciile de transport au fost efectuate de societati de transport care au intocmit facturi pentru aceste prestatii fiind incluse in profitul impozabil al acestora;

- arata ca prin contractul incheiat cu SC "C" SRL a achizitionat un nr. de Z tichete care au fost inscriptionate cu numele societatii si cu reclama privind produsele oferite, tichete acordate unor parteneri in scopul popularizarii numelui si a produselor societatii si care au fost inregistrate corect la cheltuieli de reclama si publicitate, cheltuieli care nu sunt limitate fiind deductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art. 21 alin.(2) lit. d) din Codul fiscal;

- mentioneaza ca in anul 2007 a vandut o cladire catre SC "N" SRL si SC "A" SRL la pretul de Z Euro, respectiv Z lei, valoarea ramasa neamortizata fiind de Z lei si rezultand o pierdere in suma de Z lei care a fost considerata de organele de control nedeductibila fiscal in mod nejustificat, deoarece legiuitorul permite recuperarea pierderilor fiscale pe o perioada de cinci ani, iar incepand cu anul 2009 intr-o perioada de sapte ani;

- argumenteaza ca pretul negociat cu cumparatoarea in suma de Z Euro este pretul de piata valabil in perioada martie - aprilie 2007 la care s-a finalizat tranzactia si ca inainte de tranzactionare societatea cumparatoare a fost un an chiriasa in imobil si a platit o chirie de Z Euro/luna, totalul veniturilor din chirii pe perioada anterioara vanzarii fiind de Z lei la care se adauga garantia de cumparare de Z Euro si prin urmare, societatea nu a fost pagubita pentru ca totalul veniturilor obtinute din vanzarea imobilului fiind de Z lei, suma este mai mare decat valoarea ramasa neamortizata;

- invoca faptul ca prevederile legale prin care se limiteaza deductibilitatea valorii ramase neamortizate au fost eliminate, astfel ca de la data de Z nu mai exista nici o restrictie privind vanzarea mijloacelor fixe la valori mai mici decat valoarea ramasa neamortizata, aceasta fiind deductibila la calculul profitului impozabil si in directa legatura cu veniturile din vanzarea activului neputand fi incadrata in prevederile art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

In consecinta, solicita admiterea contestatiei si revocarea Deciziei de impunere nr. Z si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, comunicate prin posta cu confirmare de primire la data de Z, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor au constatat urmatoarele:

In cursul anului 2004, SC "X" SRL a inregistrat in evidenta contabila si a dedus la calculul impozitului pe profit cheltuieli sociale in suma totala de Z lei, constand in cheltuieli cu transportul personalului la si de la locul de munca in suma de Z lei inregistrate in Contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" si cheltuieli cu tichete cadou acordate salariatilor in suma de Z lei, din care sunt deductibile doar cheltuieli in suma de Z lei (Z lei fond de salarii x 2%), fiind nedeductibile fiscal cheltuieli in suma de Z lei fata de cele luate in considerare in suma de Z lei, rezultand o diferenta in suma de Z lei.

De asemenea, in luna decembrie 2004 societatea a inregistrat in mod eronat cheltuielile in suma de Z lei ca si cheltuieli de reclama si publicitate, reprezentand contravaloarea a Z buc. bonuri (cecuri) cu o valoare nominala de Z lei acordate cu titlu gratuit unor terte persoane, in loc de cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in conditiile in care la data de2004 societatea a inregistrat o pierdere fiscala in suma de Z lei.

In baza celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2004 cu suma de Z lei (Z lei + Z lei), respectiv de la suma de Z lei la suma de Z lei.

Pentru anul 2007, au constatat ca SC "X" SRL a vandut la data de Z un imobil (cladire cu teren aferent) situat in Z, str. Z nr. Z, la pretul de vanzare de Z lei (Z Euro) in conditiile in care valoarea fiscala a imobilului a fost de Z lei si amortizarea calculata pana la data vanzarii a fost de Z lei, rezultand o valoare fiscala de amortizat in suma de Z lei, prin urmare diferenta in suma de Z lei reprezentand valoarea fiscala ramasa neamortizata constituie cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, pentru care organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit, stabilind un debit suplimentar de plata in suma de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit calculat suplimentar in suma de Z lei, organele de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de Z pe perioada2008 -2009.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in Z, Soseaua Z nr. Z, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Z sub nr. Z si are codul de inregistrare fiscala Z.

1. In legatura cu diminuarea pierderii pe anul 2004 cu suma de Z lei reprezentand cheltuieli sociale peste limita legala admisa constand in cheltuieli de transport la si de la locul de munca si tichete cadou pentru personalul angajat in suma de Z lei, precum si cheltuieli de protocol in suma de Z lei, Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa se pronunte asupra legalitatii masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. Z in sarcina SC "X" SRL.

Potrivit constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr. Z rezulta ca in cursul anului 2004, SC "X" SRL a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in totalitate cheltuieli sociale reprezentand cheltuieli cu transportul personalului la si de la locul de munca inregistrate in Contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal" si contravaloarea a 650 de bonuri (cecuri) cu o valoare nominala de 10 lei, acordate cu titlu gratuit unor terte persoane, inregistrate in contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate", rezultand la data de Z o pierdere fiscala in suma de Z lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (3) lit a) si c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, publicata in Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, care precizeaza:

"Art. 21. Cheltuieli.

[...]

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit;

[...]

c) cheltuielile sociale, in limita unei cote de pana la 2%, aplicata asupra fondului de salarii realizat.[...] In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentand: transportul la si de la locul de munca al salariatilor, cadouri in bani sau in natura oferite copiilor minori ai salariatilor, cadouri in bani sau in natura acordate salariatelor, costul prestatiilor pentru tratament si odihna, inclusiv transportul, pentru salariatii proprii si pentru membrii de familie ai acestora, [...]”;

coroborate cu dispozitiile pct. 33 din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se mentioneaza:

“33. Baza de calcul la care se aplica cota de 2% o reprezinta diferenta dintre totalul veniturilor si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile, la care se efectueaza ajustarile fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent si amanat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, aplicabile pentru anul 2004, cheltuielile privind transportul salariatilor la si de la locul de munca puteau fi deduse la calculul profitului impozabil in limita cotei de 2% aplicata asupra fondului de salarii realizat prevazuta pentru cheltuielile sociale, iar cheltuielile de protocol in limita a 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, in cazul de fata societatea inregistrand insa pierdere la2004, in timp ce prevederile invocate de contestatoare au aplicabilitate incepand2005.

Cu privire la sustinerea din contestatie privind contravaloarea bonurilor cadou considerate de contestatoare cheltuieli de reclama si publicitate si nu cheltuieli de protocol, precizam ca aceasta nu se justifica intrucat natura acestor cheltuieli este data de faptul ca reprezinta, concret, Z de bonuri (cecuri) in valoare nominala de Z lei/ bon acordate gratuit altor persoane pentru procurarea de produse care sunt cheltuieli de protocol, iar faptul ca bonurile au fost inscriptionate cu numele firmei si produsele acesteia nu modifica in sine categoria de cheltuieli.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2004 cu suma de Z lei (Z lei + Z lei), respectiv de la suma de Z lei la suma de Z lei.

De subliniat si adaugat este faptul ca, aceasta diminuare a pierderii pe anul 2004 nu se regaseste in obligatiile fiscale stabilite de plata cu ocazia controlului efectuat, respectiv in diferenta de impozit in suma de Z lei stabilita pe anul 2007 prin Decizia de impunere nr. Z contestata, care constituie obiectul urmatoarelor capitole din prezenta decizie, precum si accesoriile aferente.

2. Referitor la diferenta de impozit pe profit in suma de Z lei, cauza supusa solutionarii este daca SC "X" SRL datoreaza la bugetul de stat impozitul stabilit de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. Z pe anul 2007 ca urmare a majorarii profitului impozabil cu valoarea ramasa neamortizata a unui imobil vandut in suma de Z lei.

In fapt, la data de Z SC "X" SRL a vandut un imobil (cladire cu teren aferent) la valoarea de Z lei, in conditiile in care valoarea fiscala a imobilului a fost de Z lei, din care amortizarea calculata pana la data vanzarii a fost de Z lei, rezultand o valoare fiscala ramasa de amortizat in suma de Z lei, care nu s-a recuperat integral din suma obtinuta prin vanzare, valoarea fiscala ramasa neamortizata fiind in suma de Z lei considerata de organele de control nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) si art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

[...]

Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determina fara a lua in calcul amortizarea contabila. Castigurile sau pierderile rezultate din vanzarea ori din scoaterea din functiune a acestor mijloace fixe se calculeaza pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezinta valoarea fiscala de intrare a mijloacelor fixe, diminuata cu amortizarea fiscala.",

completate cu cele ale pct. 71 din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifica:

“Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale ramase neamortizate in cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate in calcul si reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2007, precum si partea ramasa neamortizata din reevaluarile contabile efectuate in perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidentiata la data de 31 decembrie 2006. Nu se recupereaza prin intermediul amortizarii fiscale reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscala ramasa neamortizata la data reevaluarii.

[...]

Prin valoarea fiscala ramasa neamortizata se intelege diferenta dintre valoarea de intrare fiscala si valoarea amortizarii fiscale. In valoarea de intrare fiscala se include si taxa pe valoarea adaugata devenita nedeductibila, in conformitate cu prevederile Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca sumele privind achizitionarea mijloacelor fixe se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, potrivit reglementarilor legale aplicabile in materie si nu prin inregistrarea acestora pe cheltuieli, valoarea fiscala ramasa neamortizata rezultata dupa vanzarea mijloacelor fixe fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Iar, faptul ca din vanzarea mijloacelor fixe poate rezulta si pierdere nu inseamna ca aceasta este deductibila din profitul impozabil al perioadei fiscale de calcul, iar pierderile rezultate din vanzarea ori din scoaterea din functiune a mijloacelor fixe se calculeaza pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezinta valoarea fiscala de intrare a mijloacelor fixe, diminuata cu amortizarea fiscala si prin urmare rezulta ca valoarea fiscala ramasa neamortizata in suma de Z lei aferenta imobilului vandut de SC “X” SRL este nedeductibila la calculul impozitului pe profit pe anul 2007.

Pe cale de consecinta, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la recalcularea profitului impozabil majorat cu cheltuielile nedeductibile in suma de Z lei reprezentand valoarea ramasa neamortizata a unui imobil vandut, stabilind prin Decizia de impunere nr. Z ca SC “X” SRL datoreaza la bugetul de stat diferenta de impozit pe profit in suma de Z lei.

Referitor la argumentul invocat in contestatie ca pana la data de 01.01.2007 dispozitiile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal au continut o prevedere restrictiva referitor la vanzarile de imobilizari la preturi sub valoarea neamortizata in sensul ca tranzactiile trebuiau facute prin firme specializate, restrictie care a fost ulterior

eliminată, precizăm că acesta nu se susține și nu poate fi luat în considerare, prevederile invocate nefiind restrictive, ci dimpotrivă au permis până la 01.01.2007 deducerea valorii rămase neamortizată a mijloacelor fixe în situația vânzării acestora prin unități specializate sau prin licitație organizată, acesta nefiind însă cazul de față.

3. În ceea ce privește majorările de întârziere în suma de Z lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de Z lei, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și art. 116(1) care au devenit art. 119(1) și art.120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, (M. Of. nr. 513/ 31.07.2007), coroborate cu cele ale Legii nr. 210/ 2005 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, unde se precizează:

"Art. 119 (1) - Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120 (1) - Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director coordonator