



Ministerul Finanțelor Publice

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



DECIZIA NR.112 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SA ...**, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., județul ...

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009** emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentând:

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

De asemenea, societatea comercială contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Societatea contestă Decizia de impunere nr. .../...2009 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, motivând următoarele:

a) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu provizioanele constituite

Societatea, în calitate de membru al unui grup economic, din care face parte și SC P SA ..., a devenit garant pentru creditul contractat de SC P SA ..., destinat unor lucrări de modernizare la Hotelul C.

Prin Hotărârea A.G.A. s-a stabilit ca acest credit să fie garantat prin cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat între societatea contestatoare și SC S SA

Societatea a constituit provizioane în cadrul grupului, în sumă totală de ... lei, sumă înregistrată în contul 495 *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații"*, astfel:

- ... lei, în perioada august – decembrie 2006;
- ... lei, în perioada ianuarie – februarie 2007.

Întrucât, pe parcursul derulării contractului de împrumut, societatea nu a mai avut calitatea de garant, în luna decembrie 2007 a transferat suma de ... lei din soldul creditor al contului 495 *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații"* în creditul contului 151 „Provizioane”.

Totodată, societatea contestatoare susține că, în aceeași lună a anulat provizionul constituit, în sumă de ... lei, debitând contul 151 „Provizioane” prin creditul conturilor:

- 7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare a imobilizărilor", cu suma de ... lei;
- 117 „Rezultatul reportat”, cu suma de ... lei.

b) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu chiria

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

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu chiria în sumă totală de ... lei, înregistrate de societate în perioada februarie 2006 - decembrie 2008 pe motiv că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Societatea contestatoare susține că fiind membră a unui mare grup economic, posibilitatea de a dispune oricând de spații de cazare pentru numeroșii delegați precum și reducerea costurilor cu cazarea

acestora, a devenit o problemă, a cărei rezolvare a fost încheierea acestui contract.

De asemenea, societatea arată că, „*voința legiuitorului [...] nu o reprezintă legătura strictă și imediată dintre o cheltuială efectuată și venitul generat de ea.*”

Totodată, societatea contestatoare susține că, organele de inspecție nu erau îndreptățite să estimeze baza de impunere, întrucât nu au fost constatate de către acestea, situații de natura celor prevăzute la pct. 65.1 din H. G. Nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, societatea solicită anularea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală au stabilit, suplimentar, în sarcina SC X SA ..., obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei, astfel:

a) cheltuieli cu provizioanele constituite

b) cheltuieli cu chiria facturată de SC A SA ...

a) Referitor la cheltuielile cu provizioanele constituite, în sumă totală de ... lei

Cu ocazia efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada august 2006 - februarie 2007, societatea comercială a înregistrat în contul 6863 „Cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare” suma de ... lei, în corespondență cu contul 495 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”.

Pentru justificarea înregistrărilor efectuate, societatea comercială a prezentat următoarele documente:

- Convenția de credit nr. ... – ... /... – .../...2005 și actul adițional nr. 2 la convenția de credit, încheiate între ... S.A. ..., SC P SA ..., în calitate de împrumutat, SC G SA ... și SC Z SA ... (actuala SC X SA ...) în calitate de garanți. Obiectul contractului constă în acordarea unui credit de investiții pe termen mediu pentru finanțarea lucrărilor de modernizare la Hotel C în valoare totală de ... EURO.

- Hotărârea A.G.A. nr. ... din data de ...2005 a SC Z SA ... prin care se hotărăște : „garantarea creditului în valoare de ... EURO pe termen de 5 ani, contractat de SC P SA ..., cu cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat cu SC S SA ... nr. .../... din ... 2002.

Organele de inspecție au constatat că, societatea comercială a încasat creanțele de la SC M SA (fostă SC S SA ...) într-o perioadă de până la 270 de zile, astfel că, nu au acordat drept de deducere pentru provizioanele constituite în sumă totală de ... lei.

b) Referitor la cheltuielile cu chiria facturată de SC A SA ...

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă controlului, societatea a înregistrat în evidența contabilă chiria facturată de SC A SA, în sumă totală de ... lei, din care T.V.A. ... lei, potrivit facturilor fiscale emise pe baza Contractului nr. .../...2006.

Potrivit Contractului nr. .../...2006, SC Z SA ... (actuala SC X SA ...) a închiriat de la SC A SA ... un spațiu situat în Hotelul D, astfel:

- la etajul I, apartament în suprafață de 50 mp;
- la etajul II, 8 camere cazare în suprafață totală de 220 mp;
- la parter, birou administrativ în suprafață de 30 mp.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu chiria în sumă de ... lei, aferentă suprafeței de 270 mp (apartament și cele 8 camere cazare), pe motiv că, societatea nu a prezentat documente legale din care să rezulte dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusa verificării, se rețin următoarele:

a) Referitor la cheltuielile cu provizioanele constituite, în sumă totală de ... lei

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe dacă societatea are dreptul la deducerea provizioanelor constituite din valoarea creanțelor asupra clienților, care trebuiau să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege.

În fapt, în perioada august 2006 - februarie 2007, societatea comercială a înregistrat în contul 6863 „Cheltuieli financiare privind amortizarea și ajustările pentru pierdere de valoare” suma de ... lei, în corespondență cu contul 495 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile privind provizioanele constituite în sumă totală de ... lei, pe motiv că, societatea comercială a încasat creanțele de la SC M SA ... (fostă SC S SA ...) într-o perioadă de până la 270 de zile.

Pe de altă parte societatea contestatoare susține că, în calitate de membru al unui grup economic, din care face parte și SC P SA ..., a devenit garant pentru creditul contractat de SC P SA ..., destinat unor lucrări de modernizare la Hotelul C.

Întrucât, prin Hotărârea A.G.A. s-a stabilit ca acest credit să fie garantat prin cesiunea creanțelor rezultate din contractul încheiat între societatea contestatoare și SC S SA, aceasta a constituit provizioane în cadrul grupului, în sumă totală de ... lei, sumă înregistrată în contul 495 *"Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații"*, astfel:

- ... lei, în perioada august – decembrie 2006;
- ... lei, în perioada ianuarie – februarie 2007.

În drept, art. 21 alin. (3) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

Potrivit art. 22 alin. (1) lit. c) din actul normativ mai sus menționat, se prevede:

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

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

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

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele stipulate la pct. 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 , care precizează:

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

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

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.”

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că, în luna decembrie 2007 a anulat provizioanele constituite, în sumă ... lei, debitând contul 151„Provizioane” prin creditul conturilor: 7863”Venituri

financiare din ajustări pentru pierdere de valoare a imobilizărilor”, cu suma de ... lei și 117 „Rezultatul reportat”, cu suma de ... lei, se precizează următoarele:

- pentru provizionul în suma de ... lei, constituit în cursul anului 2006, anulat în luna decembrie 2007 prin înregistrarea acestuia în creditul contului 117 „Rezultatul reportat”, societatea avea obligația să calculeze impozit pe profit pentru această sumă;

- pentru provizionul în suma de ... lei, constituit în perioada ianuarie – februarie 2007, anulat în luna decembrie 2007 prin înregistrarea acestuia în contul 7863”Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare a imobilizărilor”, organele de inspecție au calculat impozitul pe profit doar pentru trimestrul I, trimestrul II și trimestrul III ale anului 2007, ca bază de calcul al majorărilor de întârziere.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că, organele de inspecție, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu provizioanele constituite în perioada august 2006 - februarie 2007.

b) Referitor la cheltuielile cu chiria facturată de SC A SA ...

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu chiriile în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă controlului, societatea a înregistrat în evidența contabilă chiria facturată de SC A SA, în sumă totală de ... lei, din care T.V.A. ... lei, potrivit facturilor fiscale emise pe baza Contractului nr. .../...2006.

Potrivit Contractului nr. .../...2006, SC Z SA ... (actuala SC X SA ...) a închiriat de la SC A SA ... un spațiu situat în Hotelul D, astfel:

- la etajul I, apartament în suprafață de 50 mp;
- la etajul II, 8 camere cazare în suprafață totală de 220 mp;
- la parter, birou administrativ în suprafață de 30 mp.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu chiria în sumă de ... lei, aferentă suprafeței de 270 mp (apartament și cele 8 camere cazare), pe motiv că, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte:

- numele și prenumele persoanelor cazate în spațiul închiriat;
- dacă persoanele respective au calitatea de angajat sau administrator al societății;
- perioadele de timp în care au fost cazate aceste persoane;
- dacă activitatea, din perioada respectivă, a acestor persoane are legătură cu activitatea societății.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, fiind membră a unui mare grup economic, posibilitatea de a dispune oricând de spații de cazare pentru numeroșii delegați precum și reducerea costurilor cu cazarea acestora, a devenit o problemă, a cărei rezolvare a fost încheierea acestui contract.

În drept, caracterul deductibil al cheltuielilor pentru determinarea profitului impozabil, este reglementat de art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„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.”

De asemenea, art. 21 alin.(2) lit. e) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**„Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”**

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele stipulate la pct. 27 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 , care precizează:

“Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.”

În timpul efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat conducerii societății, explicații cu privire la destinația dată spațiului închiriat.

În nota explicativă, directorul general al societății precizează că, spațiul de la parter a fost utilizat, permanent, cu destinația *birou contabilitate* iar camerele de la etajul I și etajul II au fost utilizate pentru cazarea delegaților din cadrul grupului de firme.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, sunt deductibile doar cheltuielile de cazare suportate de societate pentru *salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.*

În condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte:

- identitate persoanelor cazate în spațiul închiriat;
- dacă activitatea acestor persoane are legătură cu activitatea societății;
- dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, se reține că, organele de inspecție, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu chiria aferentă spațiului închiriat, în suprafață de 270 mp (apartament și cele 8 camere cazare).

Având în vedere cele reținute, se concluzionează că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit, aferent acestor cheltuieli neacceptate la deducere, astfel că se va respinge, ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit și pe cale de consecință, potrivit principiului de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se va respinge, ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului ... prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului ..., prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze **„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...].”**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 206 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de **SC X SA ...**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, privind stabilirea ca obligație de plată, catre bugetul consolidat al statului, a sumei de **... lei**, reprezentând:

- **... lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **... lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

...