

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad prin adresa nr.inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr.asupra contestatiei formulate de

S.C. X ARAD

inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Arad sub nr.si la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr.....

Prin contestatia depusa la Activitatea de Control Fiscal sub nr....., X a contestat Raportul de inspectie fiscala încheiat la data dede catre organe de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad.

În considerarea prevederilor art. 7, art. 82, art. 175 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organul de solutionare a contestatiei a solicitat petentei prin adresa nr.completarea dosarului cauzei cu obiectul contestatiei.

Prin adresa nr.inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr....., societatea petenta a precizat ca a formulat contestatia nr. ...împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.primita însi ca suma totala contestata este de ...lei si reprezinta ...lei impozit pe profit, ...lei majorari de întârziere si ...lei penalitati de întârziere.

Referitor la contestatia formulata de X împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ...încheiat de catre organe de inspectie din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad în data de ...si prin care solicita anularea în parte a acestuia în ceea ce priveste suma totala de ...lei reprezentând ...lei impozit pe profit, ...lei majorari de întârziere si ...lei penalitati de întârziere, s-au retinut urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala, republicat prevede:

“ ART. 83

Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 84

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 85

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]” coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere factic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competenta de solutionare conferita de art. 175 si urmatoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 175

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere factic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în

care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 175 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva sumelor de plata și sau aprobate la rambursare se poate face contestatie, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta.»

În conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila societatii petente si aceasta fiind cea care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatarile inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de X împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.încheiat în data de....., contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

În legatura cu contestatia formulata de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.emisa de Activitatea de Control Fiscal , s-au retinut urmatoarele:

Suma totala contestata de catre societatea petenta este delei RON si reprezinta:

- lei impozit pe profit;
-lei majorari de întârziere;
- lei penalitati de întârziere.

Contestația a fost depusa în termenul legal de depunere prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestația a fost semnata de reprezentanta legala a societatii petente, d-naîn calitate de presedinte a consiliului de administratie, așa după cum prevede art. 176 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad, invocând în sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

- organele de inspectie fiscala au stabilit eronat baza impozabila suplimentara delei, deoarece suma delei rezultata ca diferenta dupa diminuarea sumelor de ...lei silei reprezentând a fi, dupa aprecierea organelor de inspectie, cheltuieli nedeductibile cu modernizarile si respectiv prin scoaterea din gestiune a unui spatiu comercial vândut, nu se regaseste în întregime în materialul din cap. III 6 si în anexe, petenta apreciind ca din raport lipseste o recapitulatie a valorilor care compun suma, fapt ce a generat respectiva eroare;

- în legatura cu cheltuielile cu modernizarile efectuate în suma totala delei la punctele de lucru petenta afirma ca, la punctul 7 lit. d si pct. 15 din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare nu sunt prevăzute distinct care sunt lucrările de modernizare care trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient, acest lucru rămânând la interpretarea unilaterală a organului de inspecție ceea ce a generat erori de interpretare ;

- referitor la anexa nr., petenta susține că în fapt nu s-au făcut modificări interioare sau reîmpărțiri ale spațiilor astfel ca să necesite adăugiri din acest punct de vedere la valoarea construcțiilor, tot ceea ce s-a făcut au fost lucrări de întreținere sau de renovare respectiv lucrări de reparații la instalațiile electrice constând în înlocuirea cablajelor, a prizelor, întrerupătoarelor și a corpurilor de iluminat care nu mai corespundeau nici fizic nici funcțional. De asemenea, lucrările de igienizare constând în lucrări de zugrăvit și vopsit tâmplărie nu pot fi considerate lucrări de modernizare și ca atare valoarea lor să fie adăugată mijlocului fix respectiv valorii clădirii, așa cum au procedat organele de control. Tot în valoarea construcției, prin redimensionare fiscală, s-a inclus valoarea totală a manoperei în suma delei inclusiv avans lucrare în valoare delei care reprezintă tot contravaloare manopera. Pe lângă întreaga manopera, s-a inclus în valoarea lucrărilor de modernizare și avansul pentru materiale în suma delei « fara a lua în considerare natura materialelor, acestea nefiind destinate unor astfel de lucrări. » ;

- în legătură cu anexa nr., petenta afirmă că organul de inspecție a stabilit că nedeductibilele sume de lei manopera și lei materiale, considerându-le contravaloare lucrări de modernizare, fără a rezulta care sunt acelea, adică fără temei legal ;

- în ceea ce privește anexa nr., petenta apreciază că întreaga sumă este deductibilă pentru motivul că suma delei reprezintă materiale de construcție care nu au fost livrate, factura nu a fost achitată, fiind stornată cu factura nr.dincând s-au început lucrările de renovare, suma de lei reprezintă contravaloare mocheta șilei jaluzele verticale din pânză și sunt obiecte de inventar iar suma de lei reprezintă contravaloarea unei uși care a înlocuit o altă ușă inclusă în valoarea inițială a clădirii, cea veche fiind deteriorată ;

- petenta obiectează și faptul că întreaga sumă delei s-a inclus la cheltuieli nedeductibile fără a se scădea nici măcar amortismentul aferent perioadei scurse până la data calculării penalităților ;

- privitor la spațiul comercial situat însocietatea petenta descrie modul în care a dobândit acest spațiu și afirmă că pentru motivul că « (...) considerând că valoarea achitată la aceea vreme constituie o cheltuială importantă pentru societate și ținând cont de rata inflației, de corelarea cu valoarea de piață cât și de faptul că în contractul de donație figurează ca imobil înscris în CF nr. ... deci ca mijloc fix, am angajat pentru evaluare expert tehnic autorizat. Acesta (...) a evaluat lucrarea la valoarea deRON, suma considerată de noi ca o cheltuială deductibilă. »

Verificarea societății petente în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor cu stopaj la sursă respectiv a impozitului pe profit față de bugetul general consolidat al statului la X Arad s-a efectuat urmarea adresei nr.emisa de Inspectoratul de Poliție a județului Arad – Serviciul de Investigare a Fraudelor, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.și la Activitatea de Control Fiscal Arad sub nr.

Urmare verificarii efectuate, în ceea ce priveste modul de constituire si virare a impozitului pe profit, organele de control au constatat urmatoarele :

- în perioada ianuarie – martie 2004, societatea a realizat lucrari de modernizare care sporesc gradul de confort si ambient in valoare totala de lei RON din carelei RON la punctele de lucru aflate in proprietate silei RON la un spatiu aflat in proprietateadar care a fost cedat spre folosinta gratuita X. Societatea a înregistrat direct pe cheltuieli lucrurile de modernizare efectuate, in timp ce organele de control au concluzionat ca societatea trebuia sa procedeze la amortizarea acestor cheltuieli pe perioada initiala a contractului sau pe durata normala de utilizare ramasa ;

- în perioada ianuarie – aprilie 2005, societatea a efectuat lucrari de modernizare care sporesc gradul de confort si ambient la spatii in care societatea isi desfasoara activitatea, spatii închiriate de la SC W Arad, lucrari în valoare totala de ...lei RON care au fost înregistrate în contul 611 « Cheltuieli cu întreținerea si reparatiile », deci recuperarea acestor cheltuieli nu s-a facut prin includerea lor pe costuri pe perioada contractului de închiriere cum prevede pct. 15 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare, motiv pentru care organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil respectiv al impozitului pe profit aferent perioadei ianuarie – decembrie 2005 ;

- în luna septembrie 2006, societatea a realizat lucrari de modernizare care au sporit gradul de confort si ambient la un spatiu comercial care se afla în proprietate în valoare totala de ... lei RON si a înregistrat direct pe cheltuieli lucrurile de modernizare efectuate cu toate ca avea obligatia amortizarii acestor lucrari pe durata normala de utilizare ramasa a respectivelor cladiri la care s-au efectuat lucrurile de modernizare. Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit considerând suma de lei RON cheltuiala nedeductibila;

- în baza facturii fiscale nr.emisa catre S.C.S.R.L. societatea a vandut în luna noiembrie 2003, spatiul comercial situat înla valoarea delei RON, taxa pe valoarea adaugata aferenta fiind în suma de ...lei RON, societatea înregistrand pe venituri respectiv în contul de taxa pe valoarea adaugata aceasta tranzactie la data respectiva. Concomitent, în luna noiembrie 2003 se înregistreaza, pe cheltuiala respectiv în contul 658 « Alte cheltuieli de exploatare » suma delei RON reprezentand scoaterea din gestiune a spatiului vandut. In conditiile în care spatiul respectiv a fost înregistrat în contabilitate ca si mijloc fix doar din data de 31.10.2003 (pana la aceea data a figurat in contul 231 « Investitii corporale în curs » la valoarea de ... lei RON), în perioada 1994 – 2003 la acest spatiu comercial societatea nu a efectuat investitii sau modernizari iar suma delei RON a fost stabilita pe baza unui raport de evaluare tehnica întocmit de catre un evaluator autorizat fara a fi întrunite conditiile legale prevazute de art. 2 alin. (1) din Normele privind reevaluarea imobilizarilor corporale, organele de control au considerat ca suma delei RON reprezinta cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal si au procedat la recalcularea profitului impozabil respectiv al impozitului pe profit.

De asemenea, organele de control au constatat ca societatea petenta nu a tinut cont de faptul ca, cheltuielile cu amenzile si penalitatile sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil si au procedat la recalcularea acestuia respectiv a impozitului pe profit aferent.

În urma verificării efectuate, organele de control au stabilit în sarcina societății petente un debit suplimentar reprezentând impozit pe profit în suma de ...lei RON, ...lei RON dobanzi de întârziere și ...lei RON penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

III Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de societatea petenta și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Control Fiscal Arad au stabilit în sarcina petentei debitul în suma totală de ...lei RON reprezentând ...lei RON impozit pe profit suplimentar, ...lei RON majorări de întârziere și ...lei RON penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

1). În legătura cu capatul de cerere privind deductibilitatea la calculul profitului impozabil a sumei de ...lei RON reprezentând cheltuielile cu modernizarea punctelor de lucru aflate în proprietatea X sau închiriate, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada ianuarie – martie 2004, societatea a realizat lucrări de modernizare care sporesc gradul de confort și ambient în valoare totală de ... lei RON din care ... lei RON la punctele de lucru aflate în proprietate și ...lei RON la un spațiu aflat în proprietatea SC ...dar care a fost cedat spre folosință gratuită X.

În perioada ianuarie – aprilie 2005, societatea a efectuat lucrări de modernizare care sporesc gradul de confort și ambient la spații în care societatea își desfășoară activitatea, spații închiriate de la SC W Arad, lucrări în valoare totală de ...lei RON care au fost înregistrate în contul 611 « Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile », recuperarea acestor cheltuieli nefăcându-se prin includerea lor pe costuri pe perioada contractului de închiriere.

În luna septembrie 2006, societatea a realizat lucrări de modernizare care au sporit gradul de confort și ambient la un spațiu comercial care se află în proprietatea sa în valoare totală de ...lei RON și a înregistrat direct pe cheltuieli lucrările de modernizare efectuate.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 și art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“**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;

[...]

Amortizarea fiscală

ART. 24

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

(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 de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

[...]

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

- a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

[...]

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;

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

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

De asemenea, la punctul 7 litera d din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, se arata:

„7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient. »

În sensul acestor prevederi legale, s-au reținut motivațiile contestatoarei referitoare la încadrarea eronată în categoria lucrărilor de modernizare de către organul de control a lucrărilor constând în zugrăveli și vopsiri tâmplărie existentă, înlocuire faianță veche, dezlipita pe anumite porțiuni, ciobită sau degradată respectiv înlocuirea cablajelor care aveau izolația topită din cauza suprasolicitării, fără a preciza diferența între parametri tehnici funcționali ai instalațiilor noi față de cele înlocuite, aspecte asupra cărora organul de control trebuia să se pronunțe analizând sporirea gradului de confort și ambient față de situația anterioară.

Totodată, din cuprinsul actelor normative mai sus citate nu rezulta că pentru spațiile închiriate se pot efectua numai lucrări de investiții sau că în categoria acestora intra și reparațiile efectuate, organele de control considerând eronat ca toate lucrările efectuate la spațiile închiriate reprezintă investiții a căror recuperare se face prin includerea în cheltuieli de exploatare pe perioada inițială a contractului de închiriere, fără a face o analiză a specificului acestor lucrări și fără a specifica criteriile și motivele pe baza cărora s-au încadrat lucrările efectuate ca fiind numai lucrări de investiții.

În sensul celor reținute s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor, astfel: „*În categoria reparațiilor efectuate se încadrează lucrările de zugrăveli, tencuieli, precum și orice altă lucrare în care au fost înlocuite materiale, piese, etc. existente cu altele noi. Astfel, spre exemplificare, dacă în spațiu închiriat au fost înlocuite chiuvete, vase WC, faianța, linoleum, pardoseala, etc. existente cu altele noi, acestea reprezintă lucrări de reparații. Dacă s-a adăugat ceva care nu a existat ex. pardoseala izolantă, o instalație de încălzire nouă, o nouă compartimentare a încăperilor pentru spațiile de arhivă, acestea reprezintă lucrări de modernizare.*”

Potrivit actelor normative prezentate, s-a reținut că organele de control trebuiau să facă o delimitare a lucrărilor executate, să specifice care lucrări pot fi încadrate în lucrări de reparații efectuate în scopul restabilirii stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și care lucrări au fost de investiții sau de modernizare având ca efect creșterea parametrilor funcționali și a gradului de confort și ambient.

De asemenea, societatea contestatoare avea dreptul la deducerea cheltuielilor de amortizare aferente lucrărilor de investiții realizate la mijloacele fixe existente, aflate în proprietatea sa de la data recepției investiției respectiv pe durata contractului de închiriere pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate. În baza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv anexele nr.- Modul de calcul și determinare a profitului impozabil – impozitul pe profit – pentru perioada anilor 2004, 2005 și 2006, s-a reținut că organele de control pe lângă faptul că au tratat toate lucrările executate ca fiind lucrări de investiții au considerat că toate cheltuielile cu modernizarea respectiv ...lei RON în anul 2004, ...lei RON în anul 2005 și ...lei RON în anul 2006 reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, fără a determina cuantumul amortizării pentru lucrările de investiții efectuate la mijloacele fixe aflate în proprietate sau închiriate.

Pe cale de consecință, pentru impozitul pe profit calculat pentru suma totală de ...lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de modernizare efectuate în perioada ianuarie 2004 – septembrie 2006, Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal încheiată de organe fiscale din cadrul Activității de Control Fiscal nr.va fi desființată în conformitate cu art. 186 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“ ART.186

Solutii asupra contestatiei (...)

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”,

urmând ca Activitatea de Control Fiscal, prin organele sale de specialitate sa procedeze conform actelor normative în vigoare, tinând cont de aspectele precizate în prezenta decizie si în conformitate cu dispozitiile art. 183 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

2). În legatura cu capatul de cerere privind deductibilitatea la calculul profitului impozabil a sumei delei RON reprezentând cheltuielile cu scoaterea din gestiune a unui spatiu vandut, s-au retinut urmatoarele:

In fapt, în baza facturii fiscale nr.emisa catre S.C.S.R.L. societatea petenta a vandut în luna noiembrie 2003, spatiul comercial situat înla valoarea delei RON, taxa pe valoarea adaugata aferenta fiind în suma delei RON, societatea înregistrând pe venituri respectiv în contul de taxa pe valoarea adaugata aceasta tranzactie la data respectiva. Concomitent, în luna noiembrie 2003 se înregistreaza, pe cheltuiala respectiv în contul 658 « Alte cheltuieli de exploatare » suma delei RON reprezentand scoaterea din gestiune a spatiului vandut.

In legatura cu aceasta tranzactie, s-au retinut urmatoarele :

- constructia spatiului situat ina fost inceputa de petenta în anul 1988 si avea termen de executie 31.12.1992. Pana in luna iulie 1990 pentru spatiul respectiv s-a achitat suma delei RON iar ulterior pana in anul 1995 s-a mai achitat diferenta pana la ... lei RON, suma care a figurat in contabilitatea petentei in contul 231 « Investitii corporale in curs. ». Din 1995, din lipsa de fonduri, lucrarea a fost sistata;
- in luna septembrie 2000 societatea petenta sustine ca « s-a intentat proces penal impotriva paratului ...cu domiciliul in comuna...., care, cu acte false, ne-a depozitat de acest spatiu intabulandu-se cu el in stadiul in care era, inscriindu-l ca imobil in CF nr....., desi pentru intabularea lui era necesar procesul verbal (...) Pe parcursul procesului, Judecatoria Arad ne-a comunicat laINCHEIEREA nr.prin care, in baza CONTRACTULUI DE DONATIE incheiat, intre numitulpe de o parte si X pe de alta parte, sub nr. de Notarul Publicasupra respectivului imobil, se inscrie dreptul de proprietate cu titlu de DONATIE in cota de 1/1 in favoarea X Arad » ;
- spatiul respectiv a fost înregistrat în contabilitatea petentei ca si mijloc fix doar din data de 31.10.2003 (petenta sustinand ca pana la aceea data a figurat in contul 231 « Investitii corporale în curs » la valoarea de lei RON), în perioada 1994 – 2003 la acest spatiu comercial societatea nu a mai efectuat investitii sau modernizari iar suma de lei RON a fost stabilita pe baza unui raport de evaluare tehnica întocmit de catre un evaluator autorizat.

Cauza supusa solutionarii este daca petenta in mod corect si legal a procedat la reevaluarea spatiului situat in Arad,in conditiile in care mijlocul fix reevaluat de catre societatea petenta in baza raportului de expertiza tehnica nr....., respectiv spatiul comercial situat in....., parter nu s-a aflat in proprietatea acesteia la data de 31 decembrie a anului precedent (2002), acest spatiu fiind dobandit prin donatie, in baza

contractului de donatie incheiat sub nr.de Notarul Publicsi daca cheltuielile in suma totala de lei RON reprezentand scaderea din gestiune a spatiului vandut sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 8 alin. (2) si art. 13 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata:

ART. 8

“[...]”

(2) Reevaluarea activelor imobilizate se face, cu excepțiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justa a acestora. Valoarea justa se determina pe baza unor evaluări efectuate, de regula, de evaluatori autorizați.[...]

ART. 13

Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziție, de producție sau la valoarea justa pentru alte intrari decât cele prin achiziție sau producție, după caz.”

Conform art. (1) si art. (2) prevederilor Hotararii Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizarilor corporale:

“ART. 1

(1) Societățile comerciale, indiferent de forma de proprietate, regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele de cercetare și celelalte categorii de agenți economici pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale aflate în patrimoniul lor la data de 31 decembrie a anului precedent, pe baza ratei inflației comunicate de Comisia Nationala pentru Statistica, astfel încât rezultatul reevaluării sa fie cuprins în bilanțul contabil al anului respectiv. (...)

(6) Nu sunt supuse reevaluării imobilizarile corporale care au ieșit din patrimoniul agenților economici după data de 31 decembrie a anului precedent, precum și cele aflate în conservare.(...)

ART. 2

Reevaluarea imobilizarilor corporale se va efectua în conformitate cu Normele privind reevaluarea imobilizarilor corporale, prezentate în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre. (...)

ART. 4

Rezultatele reevaluării categoriilor de imobilizari prevăzute la art. 1 vor fi cuprinse în bilanțul contabil încheiat la data de 31 decembrie a anului respectiv.

iar la art. 2 din Anexa nr. 1 la Hotararea Guvernului nr. 403/2000 - Norme privind reevaluarea imobilizarilor corporale, se arata:

“ART. 2

(1) Se supun reevaluării imobilizarile corporale existente în patrimoniul persoanelor juridice și evidenciate în balanța contabilă întocmită la data de 31 decembrie a anului precedent, astfel:

a) mijloacele fixe aflate în patrimoniu, evidenciate în conturile 2121 "Construcții", 2122 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)", 2123 "Aparate și instalații de măsurare, control și reglare", 2124 "Mijloace de transport", 2125 "Animale și plantații" și 2126 "Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale";

b) mijloacele fixe de natura celor prezentate la art. 1 din hotărâre, date în locație de gestiune sau închiriate, după caz, și cele date în folosința asocierilor în participațiune, conform contractelor încheiate, se reevaluează de către persoanele juridice care le au evidențiate în patrimoniul;

c) investițiile efectuate la imobilizarile corporale concesionate, luate cu chirie sau în locație de gestiune se supun reevaluării de către persoanele juridice care le-au efectuat și care le-au înregistrat în contabilitate;

d) capacitățile puse în funcțiune parțial, de natura mijloacelor fixe pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe;

e) mijloacele fixe la care în perioada 1 aprilie 1994 - 31 decembrie a anului precedent s-au efectuat lucrări de modernizare care au majorat valoarea de înregistrare a acestor imobilizări corporale. Pentru aceste active reevaluarea se efectuează separat pentru valorile reprezentând modernizări, prin aplicarea ratei inflației corespunzătoare perioadei scurse după efectuarea modernizării;

f) mijloacele fixe predate în sistem de leasing vor fi reevaluate, avându-se în vedere valoarea negociată, prevăzută în contractul încheiat între părți, de către persoanele juridice care le au evidențiate în patrimoniul;

g) imobilizarile corporale aparținând patrimoniului public, înscrise în activul bilanțului la agenții economici prevăzuți la art. 1 din hotărâre;

h) mijloacele fixe aflate la sucursale, filiale și la agențiile din străinătate se reevaluează de către agenții economici din țară, în cazul în care sunt înregistrate în patrimoniul acestora;

i) bunurile amortizabile, respectiv mijloacele fixe, înregistrate în Registrul-inventar, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.

(2) Nu sunt supuse reevaluării:

a) mijloacele fixe a căror valoare de intrare a fost recuperată integral pe calea amortizării la data de 31 decembrie a anului precedent;

b) mijloacele fixe la care în anul precedent s-au inclus în valoarea investiției valoarea spezelor și comisioanelor bancare, precum și dobânzile și diferențele de curs valutar, în conformitate cu prevederile legale în vigoare;

c) mijloacele fixe trecute în conservare;

d) mijloacele fixe de natura obiectelor de inventar;

e) mijloacele fixe care au ieșit din patrimoniul agenților economici după data de 31 decembrie a anului precedent;

f) mijloacele fixe evidențiate în conturi în afară bilanțului.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au reținut următoarele:

- mijlocul fix reevaluat de către societatea petentă în baza raportului de expertiză tehnică nr.respectiv spațiul comercial situat în Arad,nu s-a aflat în proprietatea acesteia la data de 31 decembrie a anului precedent (2002), acest spațiu fiind dobândit prin donație, în baza contractului de donație încheiat sub nr.de Notarul Public.....;

- din contractul de donație încheiat sub nr.de Notarul Public....., a rezultat că obiectul donației respectiv “apartamentul nr.....” a fost dobândit de donatoriișiprin cumpărare la licitație și a fost donat X Arad liber de sarcini. De asemenea, în contractul de donație este înscris “Evaluăm prezenta donație la suma de..... respectiv la valoarea de achiziție.”;

- conform Notei contabile nr. ...din ...a rezultat ca societatea petenta a inregistrat in contabilitate spatiul comercial ca mijloc fix in data de 31.10.2003, la valoarea totala delei rezultata in urma reevaluarii iar prin Nota contabila nr...din 30.11.2003 s-a inregistrat vanzarea mijlocului fix respectiv concomitent petenta inregistrand scoaterea din gestiune la valoarea delei ROL.

In baza celor prezentate, reevaluarea spatiului comercial dobandit in cursul anului 2003 prin donatie si vandut in luna noiembrie 2003 nu s-a efectuat in conditiile prevazute de Hotararea Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizarilor corporale si nu a fost cuprinsa în bilanțul contabil al anului respectiv, astfel ca, in mod corect si legal organele de control au stabilit ca suma delei RON inclusa de societate pe cheltuieli cu valoarea neamortizata la data vanzarii spatiului este nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Întrucât cu privire la faptul ca, cheltuielile cu amenzile si penalitatile sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, contestatoarea nu aduce nici un argument sau document în sustinerea cauzei si nu prezinta un alt mod de calcul care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata, organele de solutionare neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aduca în sustinerea contestatiei.

Referitor la majorarile si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....., se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu modernizarea punctelor de lucru aflate în proprietatea X sau închiriate, stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....., aceasta va fi desfiintata, rezulta ca si pentru capatul de cerere privind majorarile de în suma delei RON si penalitatile de întârziere în suma delei RON, calculate în sarcina petentei reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere nr.va fi desfiintata.

Pentru considerentele mai sus prezentate si în temeiul prevederilor art.21 si art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, punctul 7 litera d din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, art. 8 alin. (2) si art. 13 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, art. (1) si art. (2) prevederilor Hotararii Guvernului nr. 403/2000 privind reevaluarea imobilizarilor corporale, republicata, art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborate cu prevederile art. 83, art. 84, art. 85, art. 175 si art. 186 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de **X ARAD**, cu sediu inîmpotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ...încheiat în data dede catre organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal , ca inadmisibila.

2. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.întocmita de catre organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal pentru suma totala de **...lei** reprezentand ...lei impozit pe profit, ...lei majorari de intarziere si ...lei penalitati de intarziere urmând ca Activitatea de Control Fiscal , prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspectie fiscala pentru aceeasi perioada verificata in ceea ce priveste deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu modernizarea punctelor de lucru aflate în proprietatea X sau închiriate, conform actelor normative în vigoare, tinând cont de aspectele retinute în prezentul referat si în conformitate cu dispozitiile art. 186 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.