



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



DECIZIA NR.55 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Administrația finanțelor publice ... asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., cam. ..., județul

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2008** emisă, de Administrația finanțelor publice ..., în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008**, 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.

Decizia de impunere nr. .../...2008 a fost comunicată societății în data de ...2009.

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

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând ca 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. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține următoarele:

Creanța fiscală reprezentând impozit pe profit și majorările de întârziere aferente a fost stabilită în contradicție cu prevederile legale, în sensul că:

Organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală evidenciată de societate în perioada anilor 2005 - 2006, cu suma de ... lei, motivând că în această perioadă, societatea a înregistrat cheltuieli cu materialele necesare executării unor lucrări de construcții, fără să evidențieze valoarea la cost de producție a acestor lucrări în debitul contului 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” prin creditul contului 711 „Variația stocurilor” .

La stabilirea creanței fiscale în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2007, ca urmare diminuării pierderii fiscale pentru perioada anilor 2005 - 2006, organele de inspecție nu au ținut seama de faptul că, lucrările aflate în curs de execuție în perioada 01.07.2005 - 31.12.2006, au fost finalizate în anul 2007, societatea înregistrând în contabilitate veniturile din lucrările executate, facturate clienților.

Față de cele menționate mai sus, societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2008, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../...2006, organele de control ale Administrației finanțelor publice ..., au consemnat următoarele:

În perioada supusă verificării, societatea a executat lucrări de construcții, respectiv mansardarea unui bloc de locuințe situat în ..., cartier

Urmare efectuării controlului, organul de control a constatat faptul că, în perioada: 01.07.2005 - 31.12.2007, societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu materialele (materii prime și materiale consumabile), în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei, în perioada ...2005 - ...12.2005;
- ... lei, în perioada ...2006 - ...12.2006;
- ... lei, în perioada ...2007 - ...12.2007.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că, societatea evidenciază venituri din lucrări și servicii în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei, în cursul anului 2006;
- ... lei, în cursul anului 2007.

Organul de inspecție fiscală a luat măsura diminuării pierderii fiscale, înregistrată de societate în perioada 01.07.2005 - 31.12.2006, cu suma de ... lei, astfel:

- ... lei, pentru anul 2005;
- ... lei, pentru anul 2006, motivând faptul că, societatea nu a înregistrat această sumă, ce reprezintă contravaloarea lucrărilor în curs de execuție, în contul de venituri 711 „Variația stocurilor”.

Având în vedere rezultatul financiar al anului 2007 și ținând seama de diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, aferentă perioadei 01.07.2005 - 31.12.2006, organul de inspecție fiscală a determinat, pentru anul 2007, un profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care a calculat, suplimentar, impozit pe profit în sumă de ... lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei.

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

Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare datorează impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente, stabilit suplimentar prin decizia contestată, în condițiile în care din documentele existente la dosar nu se poate stabili cu claritate baza impozabilă.

In fapt, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că, în perioada 01.07.2005 - 31.12.2006, societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu materialele (materii prime și materiale consumabile), în sumă totală de ... lei, pentru realizarea unor lucrări de construcții, precum și venituri aferente în sumă de ... lei.

Pentru această perioadă, organul de inspecție fiscală a luat măsura diminuării pierderii fiscale, înregistrată de societatea comercială, cu suma de ..., motivând faptul că, societatea nu a înregistrat această sumă, ce reprezintă contravaloarea lucrărilor în curs de execuție, în contul de venituri 711 „Variația stocurilor”.

În urma diminuării pierderii fiscale și ținând seama de rezultatul financiar al anului 2007, organul de inspecție fiscală a determinat, pentru

anul 2007, un profit impozabil in sumă de ... lei, pentru care a calculat, suplimentar, impozit pe profit in sumă de ... lei.

In drept, sunt aplicabile cerințele art. 19 alin. (1) pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„(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.

Norme metodologice:

12. 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.”

Pct. 211 și pct. 212 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările ulterioare, precizează următoarele:

“211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;**
- b) venituri financiare;**
- c) venituri extraordinare.**

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;

b) venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor)."

Totodata, potrivit cap. 7 "Funcțiunea conturilor" din același ordin, evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei, se ține cu ajutorul contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*", astfel:

"În debitul contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (711).

În creditul contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei."

Conform celor arătate mai sus, veniturile din producția stocată influențează baza de calcul a impozitului pe profit, deoarece profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile aferente într-un an fiscal.

Inregistrarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei, ca producție neterminată, prin înregistrarea contabilă 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" = 711 „*Variația stocurilor*” se face pentru a echilibra cheltuielile efectuate cu aceste servicii (clasa 6 - Cheltuieli) până la facturarea lor către beneficiari, când se vor efectua înregistrările: 711 „*Variația stocurilor*” = 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*”, reluarea în producție a lucrărilor și serviciilor în curs și

concomitent, 411 „*Clienți*” = 704 „*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*”, înregistrarea veniturilor din vânzarea producției realizate.

Astfel, contestatoarea avea obligația ca, la sfârșitul fiecărei perioade fiscale, în stabilirea bazei impozabile, să țină cont de toate veniturile realizate, inclusiv veniturile realizate din variația stocurilor, respectiv **soldul creditor** al contului 711 „*Variația stocurilor*” care se transferă asupra contului 121 „*Profit și pierdere*”.

La începutul unei alte perioade fiscale sau în momentul înregistrării veniturilor din vânzarea producției realizate, când se efectuează înregistrările: 711 „*Variația stocurilor*” = 332 „*Lucrări și servicii în curs de execuție*”, reluarea în producție a lucrărilor și serviciilor în curs și concomitent, 411 „*Clienți*” = 704 „*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*”, **soldul debitor** 711 „*Variația stocurilor*” se transferă asupra contului 121 „*Profit și pierdere*”.

Societatea contestatoare recunoaște legalitatea măsurii referitoare la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ..., aferentă perioadei 01.07.2005 - 31.12.2006 însă susține că, organele de inspecție nu au ținut seama de faptul că în anul 2007, lucrările aflate în curs de execuție în perioada 01.07.2005 - 31.12.2006, au fost finalizate în anul 2007, societatea înregistrând în contabilitate veniturile din lucrările executate, facturate clienților.

Fața de cele arătate mai sus, se reține că, în stabilirea profitului impozabil pentru anul 2007 și implicit a impozitului pe profit aferent, organul de inspecție fiscală trebuia să țină seama de termenul de finalizare al lucrărilor și de data înregistrării în contabilitate a veniturilor din lucrările executate, facturate clienților, dată la care, trebuiau diminuate veniturile înregistrate în contul 711 „*Variația stocurilor*”.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că organul de inspecție fiscală nu face nicio referire la termenul de finalizare al lucrărilor sau de existența unor lucrări aflate în curs de execuție, la sfârșitul perioadei supusă controlului, iar din actele aflate în dosarul cauzei nu se poate determina cu claritate baza de calcul a impozitului pe profit, pentru perioada 01.07.2005 - 31.12.2007, D.G.F.P. a județului ... nu se poate pronunța asupra cuantumului impozitului pe profit cuprins în decizia de impunere contestată, astfel că se aplică prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(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.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 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.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2008**, emisă de Administrația finanțelor publice ..., în ceea ce privește **impozitul pe profit** în sumă de **... lei și majorările de întârziere** de **... lei**, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit, pe baza căruia a fost emisă aceasta decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior, iar, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2008, emisă de Administrația finanțelor publice ..., privind stabilirea, în sarcina **SC X SRL** ..., a obligațiilor de plată, către bugetul consolidat al statului, în sumă totală de **... lei**, reprezentând:

- **... lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **... lei** - majorări aferente impozitului pe profit, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control, alta decât cea care a încheiat

raportul de inspectie fiscală contestat, pentru aceeași perioadă si același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV,

...