

## **D E C I Z I E nr. 1449/127/30.04.2009**

privind solutionarea contestatiei formulate de **SC P...** inregistrata la DGFP-Timis sub nr....

Biroul Solutionare contestatii al DGFP-Timis a fost sesizat de Structura de Administrare Fiscala- Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr.... cu privire la contesatia formulata de **SC P..** cu sediul in loc....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr... emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul SAF- Activitatea de inspectie fiscala si a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.1 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, fiind autentificata prin semnatura reprezentantilor legali si stampila unitatii .

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art.206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale; DGFP Timis prin Biroul solutionarea contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

**I. Prin contestatia** formulata petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr.... prin care s-a stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de ... reprezentand:

- impozit pe venit microintreprinderi;
- majorari de intarziere;
- impozit pe profit;
- majorari de intarziere.

In continutul contestatiei societatea contesta modul de incadrare a operatiunilor privind activitatea de productie desfasurata si a metodologiei de calcul a bazei impozabile. Organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile articolul 9 din OG nr. 92/ 2003 privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare , in sensul ca *"inaintea luarii deciziei, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei"*.

Deasemenea au ezitat la incadrarea faptei intrucat au utilizat sintagma *"poate intra sub incidenta art.43 din Legea nr. 82/1991 si ale art.9*

*lita si b din Legea nr. 241/2005” si nu “intra sub incidenta ...”.*

Contribuabilul a respectat prevederile articolului 10 din OG nr. 92/ 2003 privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca a pus la dispozitia inspectorilor fiscali toate documentele solicitate . In procesul verbal intocmit inspectorii afirma ca societatea nu a inregistrat in contabilitate contravaloarea produselor reziduale obtinuta in perioada supusa controlului fapt neadevarat deoarece toate rapoartele de productie puse la dispozitie au inscrise elementele cuantificabile denumire, cantitate , pret, produse finite obtinute, reziduri etc, aceste date fiind folosite de inspectorii pentru a intocmi anexe si a calcula in mod eronat diferentele de plata pentru impozitul privind veniturile microintreprinderilor.

La stabilirea preturilor privind rezidurile de material lemnos si rumegus s-au folosit preturile obtinute printr-o cerere de oferta de la Societatea Stejarul SRL, s-a creat astfel premisele unui abuz de influentare a pretului pentru ca nu au fost respectate principiile economiei de piata privind stabilirea pretului cerere/oferta, experienta organului fiscal fiind nerelevanta in acest domeniu pentru ca nu au apelat la Institutul National de Statistica privind preturile de piata. Fundamentul care a stat la calcularea bazei impozabile nu a respectat normele legale in vigoare, deoarece inspectorii au ales un pret aleator, modul de calcul al bazei impozabile nu are legatura cu principiile realitatii economice, in concluzie baza impozabila este calculata eronat rezultand diferente mari de plata .

Referitor la preturile de vanzare practicate catre SC F .. contribuabilul precizeaza ca acest client extern cumpara aproximativ 70% din productia societatii iar pretul care include un discount de volum este mai mic cu 10% decat preturile de pe piata interna. Totodata afirmatia de vanzare sub pretul de cost nu este fundamentata doar aproximata, deoarece societatea a inregistrat profit in anul 2007 asa cum s-a inscris in procesul verbal nr.... la capitolul II pct.4.

Organul de inspectie fiscala nu tine cont ca societatea nu realizeaza comert cu amanuntul al produselor din lemn stratificat pentru a avea preturi fixe pentru toti participantii la actul de cumparare, pretul se negociaza pe baza cererii/ofertei si a cantitatii achizitionate de diversi parteneri.

Administratorul societatii a explicat ca rezidurile sunt folosite in procesul de productie, astfel elementele scurte partial pentru imbinari iar restul pentru centrala proprie si uscatoarele de lemn folosite in procesul tehnologic.

In actul de control nu s-a precizat specificul ciclului de productie, desi societatea P ... a pus la dispozitie rapoartele de productie de

unde rezulta transformarea cherestelei in procesul de productie. Administratorul societatii a explicat fluxul tehnologic pentru a putea incadra corect operatiile si a pus la dispozitia organului fiscal toate documentele fiind de buna credinta si avand incredere in aptitudinile de control ale organului de inspectie fiscala, ori acestia nu au tinut cont de specificul activitatii si au incadrat eronat toate rezidurile obtinute asimilandu-le livrarilor, fara a respecta prevederile codului fiscal.

Pentru a proba cele prezentate mai sus societatea va depune expertiza tehnica a centralei care a consumat in ciclul de productie rezidurile lemnoase considerand ca este calculata gresit baza impozabila de ... lei si impozit pe profit ... lei aferenta acestor produse .

In procesul verbal nr.... nu s-a tinut cont de prevederile art.21 din codul fiscal conform caruia *"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."*

Conform normelor de aplicare a codului fiscal "in sensul articolului 21 alin. 1 din codul fiscal sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele" la lit. e sunt cuprinse si *" pierderile tehnologice care sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu"*.

Pentru diferentele de pret privind livrarile pe piata externa s-au stabilit eronat in sarcina contribuabilului diferenta de venituri in suma de ... pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2007 si ... i pentru anul 2008, astfel ca este eronata diferenta de profit impozabil de ... lei, respectiv impozit pe profit aferent de ... lei la care se adauga majorari de intarziere.

Conform codului fiscal si articolelor prezentate mai sus consumul specific pentru desfasurarea activitatii de productie reprezinta cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

In concluzie societatea P ... a evidentiat corect operatiunile privind ciclul de productie si a calculat corect baza impozabila aferenta impozitului pe profit.

Conform art. 2 din codul de procedura fiscala organul fiscal are obligatia de *"administrare a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului "* conform codului de procedura fiscala, ale codului fiscal precum si a altor reglementari date in aplicarea acestora , ori in procesul verbal de inspectie fiscala metodele de calcul au fost aproximative si nu

au avut la baza o incadrare reala sau un fundament real si s-au bazat pe o singura oferta de pret oferita de o societate comerciala stabilita printr-o alegere discriminatorie de catre organul de inspectie fiscala.

La estimarea bazei impozabile organul de inspectie fiscala a luat in calcul oferta de pret a societatii S ... privind materialul lemnos de fag, motivand ca nu au fost identificate tranzactii de produse reziduale de stejar, ceea ce creaza premisele unui act fals deoarece rezidurile societatii P ... sunt de stejar si nu fag.

Avand in vedere prevederile codului fiscal si cele precizate mai sus societatea petenta solicita anulara procesului verbal nr... si a deciziei de impunere nr.... fiind intocmite fara fundament real si cu nerespectarea legislatiei fiscale in vigoare.

**II. Verificarea fiscala,** s-a efectuat avand in vedere solutionarea decontului cu optiune de rambursare a TVA depus la AFPM Lugoj.

In urma verificarii s-a stabilit ca in perioada 01.06.2006-31.12.2006 SC P ... a obtinut venituri impozabile de ... lei pentru care a constituit si declarat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Intrucat preturile de livrare practicate de SC P .. in relatia cu societatea F ... care este persoana afiliata, sunt inferioare celor practicate in relatia cu alti clienti au fost diminuate veniturile impozabile inregistrate.

Totodata s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate in anul 2006 produse reziduale in valoare de ... lei.

Avand in vedere cele doua aspecte organul de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare prin estimare fata de cele inregistrate de societate, potrivit prevederilor Codului fiscal.

Veniturile estimate sunt aferente vanzarilor de produse finite in anul 2006 in relatia cu F ... si produselor reziduale neinregistrate in contabilitate.

Pentru aceste venituri s-a calculat impozit pe venit microintreprinderi suplimentar in suma de ... lei .

Pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe venit microintreprinderi aferenta perioadei trim. III si IV 2006 in sarcina societatii s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei; majorarile de intarziere au fost calculata pana la ...

Fapta administratorului constand in omisiunea inregistrarii in contabilitate a produselor reziduale avand drept consecinta denaturarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor poate intra sub incidenta art.43 din Legea nr. 82/1991 si ale art. 9 lit. a) si b) din Legea nr. 241/2005.

In baza OG nr. 92/2003 s-a intocmit Proces verbal prin care s-au sesizat organele de cercetare penala.

SC F ... este asociat unic al societatii contestatoare detinand 100% din partile sociale, ponderea tranzactiilor (vanzarilor) SC P ... din perioada 01.06.2006-30.09.2008 s-au realizat catre aceasta societate, deci cu persoane afiliate.

Societatea nu a prezentat organului de inspectie fiscala modul de calcul al pretului de cost pe unitatea de produs, pretul de vanzare practicat de societate in relatia cu societatea afiliata fiind mai mic decat costul de productie, respectiv mai mic decat preturile practicate in relatia cu persoanele juridice independente.

Potrivit art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 si pct. 22-25 din NM aprobate prin HG nr. 44/2004, in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode:

a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vand bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;

c) metoda pretului de revanzare, prin care pretul de piata se stabileste pe baza pretului de revanzare al bunului sau serviciului vandut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vanzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului si o marja de profit;

d) orice alta metoda recunoscuta in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.

Avand in vedere cele precizate, respectiv practicarea in relatia cu SC F... Italia a unor preturi inferioare celor practicate cu societatile independente si faptul ca prin aceste preturi SC P... nu si-a recuperat integral costurile de productie in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor pe baza preturilor practicate in relatia cu societatile independente, respectiv prin metoda compararii preturilor.

In anul 2006 pretul mediu unitar practicat in relatia cu SC F...a fost de 3.682,07 lei/mc iar in relatia cu societatile independente a fost de 3.962,26 lei/mc; in anul 2007 pretul mediu unitar practicat in relatia cu SC F.. fost de

3.515,51 lei/mc iar in relatia cu societatile independente a fost de 3.995,81 lei/mc; in anul 2008 pretul mediu unitar practicat in relatia cu SC F...a fost de 3.874,13 lei/mc iar in relatia cu societatile independente a fost de 4.472 lei/mc.

Diferentele de pret stabilite au fost calculate pe cei trei ani fiscali si au rezultat urmatoarele:

- pentru anul 2006 diferenta de pret de 280,191 lei/mc;
- pentru anul 2007 diferenta de pret este de 480,3 lei/mc;
- pentru anul 2008 diferenta de pret este de 597,98 lei/mc.

In baza acestor diferente de pret (lei/mc) au fost calculate diferente de venituri estimate pentru cei trei ani, rezultand diferenta de venituri de ... lei pentru anul 2006, cu inflente la calculul impozitului pe venitul microintreprinderi, ...lei pe anul 2007 si ... pe anul 2008, cu influenta la calculul impozitului pe profit.

Din analiza raportelor de productie intocmite de societate s-a stabilit ca in perioada 01.06.2006- 30.09.2008 societatea verificata a procesat o cantitate de ... mc din care a obtinut ... mc produse finite si... mc produse reziduale (915,49 deseuri de lemn, 996,8 rumegus, 165,25 mc elemente scurte), practicand un randament mediu de 37,6 %.

Din verificarea documentelor contabile, a registrelor contabile si fiscale s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate contravaloarea produselor reziduale obtinute in perioada verificata, valoarea acestora fiind de ... lei.

Conform celor mentionate in nota explicativa data de administratorul societatii d-1 M .. rezulta ca produsele reziduale obtinute nu au fost inregistrate in contabilitate intrucat au fost utilizate pentru consum propriu, prin urmare cantitatea de 2077,54 mc produse reziduale nu se mai gasesc in gestiune.

In vederea cuantificarii veniturilor din productia reziduala neinregistrate in contabilitate, respectiv a impozitului pe profit s-a utilizat metoda estimarii prevazuta de art. 67 din OG nr. 92/2003, pct 65.1 lit. a) din HG nr. 44/2004 si art. 11 din Legea nr. 241/2005.

In acest sens s-au solicitat informatii privind tranzactiile efectuate de alte societati cu produse similare. In perioada verificata s-a identificand o societate care a comercializat produse reziduale de fag cu valoare calorica apropiata de produsele reziduale de stejar realizate de petenta si implicit preturi de vanzare apropiate.

La estimarea bazei impozabile s-au avut in vedere preturile practicate la fag care au fost de 11 lei/mc la rumegus si 50 lei/mc ( anul 2007), respectiv 55 lei/mc in anul 2008 la produsul deseuri din lemn.

Intrucat pentru acest produs in anul 2006 nu au fost identificate tranzactii similare, la estimarea valorii de piata s-a utilizat tot pretul de 50 lei/ mc, cel actual la nivelul anului 2007; la produsul "elementele scurte" intrucat acestea nu se comercializeaza, evaluarea s-a facut luand ca baza de calcul pretul cherestelei.

Astfel, s-a avut in vedere pretul mediu al intrarilor de cherestea, respectiv 967,91 lei pentru anul 2006, 977,16 lei pentru anul 2007 si 1091,46 lei pentru anul 2008.

Acest produs, "elemente scurte" se pot utiliza la obtinerea de elemente stratificate din lemn, in special pentru stratul intermediar. Pierderile (deseurile din lemn si rumegus) rezultate din prelucrarea elementelor scurte sunt mai mici decat in cazul cherestelei, dar nu pot fi utilizate pentru partea exterioara a elementelor stratificate, din aceste motive acestea au fost evaluate la nivelul pretului cherestelei.

Din nota explicativa data in data de 27.11.2008 de reprezentantul societatii rezulta ca produsele reziduale rezultate din productia perioadei 01.06.2006-30.09.2008 nu se mai afla pe stoc, cu exceptia unei cantitati de 20 mc la deseuri din lemn, prin urmare aceste deseuri au fost considerate lipsa din gestiune; prin estimare s-a stabilit ca valoarea acestor produse a fost stabilita la 224.554 lei .

La calculul profitului impozabil pentru anul 2007 societatea a considerat deductibila pierderea inregistrata de societate la finele anului 2006 in suma de 167.749 lei, desi pana la 31.12.2006 societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor .

Incepand cu 01 .01.2007 societatea a trecut la un nou sistem de impozitare, respectiv impozit pe profit, iar potrivit art. 26 alin. (1) si (4) din Codul fiscal si pct. 74 din NM aprobate prin HG nr. 44/2004, pierderea de ...lei aferenta perioadei cand societatea era platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor nu se deduce la stabilirea profitului impozabil.

In urma verificarii avizelor de insotire si a facturilor emise s-a constatat ca nu a putut fi prezentat organului de inspectie fiscala avizul nr.4007193 motiv pentru care s-a procedat la determinarea prin estimare a valorii medii a livrarilor de bunuri , in baza prevederilor art.67 din HG nr.44/2004 modificata si completata; valoarea medie estimata a fost de .. lei pentru care s-a colectat TVA in suma de ... lei, deficienta avand influenta si asupra profitului impozabil.

Luand in calcul deficientele constatate s-a procedat la recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit , rezultand diferenta de impozit pe profit in suma de ...lei.

*Fapta administratorului constand in omisiunea inregistrarii in contabilitate a produselor reziduale avand drept consecinta denaturarea*

*impozitului pe profit poate intra sub incidenta art.43 din Legea nr. 82/1991 si ale art.9 lit. a) si b) din Legea nr. 241/2005.*

In baza prevederilor art. 108 din OG nr. 92/2003, republicata s-a intocmit proces verbal prin care s-au sesizat organele de cercetare penala pentru aspectele constatate cu ocazia acestei verificari.

**III. Avand in vedere** cele prezentate, prevederile legale in vigoare, faptul ca au fost sesizate organele de cercetare penala pentru aspectele constatate cu ocazia acestei verificari, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin DGFP Timis - Biroul Solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de urmarire si cercetare penala cu privire la aspectele constatate, urmand a se stabili daca faptele consemnate intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni.

**In drept**, art.214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“ Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa  
1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:  
a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa; [...]”*

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 26.01.2009 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice Timis care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. 12/26.01.2009 contestate si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca, in cauza, se ridica problema realitatii si legalitatii operatiunilor desfasurate, in conditiile in care s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile realizate din valorificarea produselor reziduale, fapt pentru care nu a declarat si nu a virat la bugetul statului impozitele si taxele datorate, reprezentand impozitul pe veniturile microintreprinderilor si impozit pe profit .

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, in cauza, prioritatea de solutionare o au organele penale, care se vor pronunta asupra caracterului



infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “ *penalul tine in loc civilul*”, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedura penală, în speță, ridicându-se problema stabilirii realității și legalității operațiunilor economice desfășurate de contestatoare care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale contestate de aceasta, așa cum s-a arătat în situația de fapt prezentată.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin DGFP Timis - Biroul Soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de ... lei reprezentând:(...) procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

*“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în baza referatului nr. 15200/30.04.2009, în temeiul prevederilor OG nr.92/2003, republicată, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele MEF se

## **D E C I D E :**

1. Suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de ... lei reprezentând:(...) procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

2. prezenta decizie se comunică la:

- SC P ..
- Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de inspecție fiscală

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis în termen de șase luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR EXECUTIV**