

DECIZIA NR. 32

Direcția generală a finanțelor publice Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către Direcția Controlului Fiscal Brașov, privind soluționarea contestației depusă de SC cu sediul în Brașov, înregistrată la D.G.F.P. Brasov.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal Brașov, în raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligații de plată către bugetul statului reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu mărfurile degradabile și neimputabile pe anii 2001, 2002 și 2003, T.V.A.aferență cheltuielilor cu mărfurile degradabile și neimputabile pe anii 2001, 2002 și 2003, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit și TVA stabilită suplimentar.

Contestația este depusă în termenul legal prevazut de art.176 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.174,175 și 176 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov este investită cu soluționarea pe fond a contestației formulată de către SC.

I. SC contestă măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală din cadrul D.C.F. Brașov prin Decizia de impunere și solicită:

- diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu rebuturile pe anul 2001 și diminuarea proporțională a dobânzilor și penalităților
- diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu rebuturile pe anul 2002 și diminuarea proporțională a dobânzilor și penalităților
- majorarea pierderii fiscale înregistrate pe anul 2003 cheltuieli cu rebuturile, considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală
- diminuarea T.V.A. aferență cheltuielilor cu rebuturile pe anii 2001,2002 și 2003
- considerarea ca deductibilă fiscal a T.V.A. aferență facturii fiscale din 25.03.2004 emisă de SC X.

Referitor la cheltuielile cu rebuturile nevalorificabile aferente anilor 2001, 2002, 2003 și T.V.A aferență acestora, considerate ca nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală, petenta precizează:

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat contravaloarea produselor cu care magazinele proprii se descărcau din gestiune și care se returnau în societate ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât rebutul este marfă degradabilă și neimputabilă conform prevederilor art.4 alin.(6) lit.h) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit și art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe venit.

Petenta precizează că produsele de panificație și patiserie fabricate de societate sunt produse proaspete care pot fi comercializate numai în interiorul unui termen de valabilitate foarte scurt.Produsele nevândute înainte de expirarea termenului de valabilitate sunt retrase din magazine și sunt returnate la fabrică iar descărcarea de gestiune se face pe baza avizului de însoțire a mărfi.

Aceste produse sunt supuse procedurii de declasare, ulterior valorificarea lor făcându-se prin vânzarea ca pesmet sau rebut furajer, societatea colectând T.V.A. conform documentelor de vânzare.

În susținerea cauzei petenta invocă prevederile art.69 din Legea nr.7/1977 și Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr.166/09.07.1998 privind instrucțiunile de utilizare a formularelor specifice pentru industria de morărit, decorticat, panificație și produse făinoase care enumeră limitativ categoriile de rebut întâlnite în panificație, între acestea fiind rebutul de consum alimentar, rebutul de consum furajer și rebutul nevalorificabil.

În concluzie produsele de panificație și patiserie care nu sunt vândute în termenul de valabilitate în magazinele proprii, sunt considerate rebut, procesate și valorificate ulterior fie ca pesmet, fie ca rebut furajer astfel că nu pot fi încadrate în prevederile art.4 alin.(6) lit.h) din O.G. nr.70/1994 și art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002.

Înregistrarea cheltuielilor cu rebutul în debitul contului 607"Cheltuieli privind mărfurile" nu este de natură să schimbe caracterul deductibil al acestor cheltuieli, acestea fiind aferente realizării veniturilor în sensul prevederilor art.4 alin.(4) din O.G. nr.70/1994 și art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002.

Astfel, petenta solicită admiterea ca deductibilă fiscal a cheltuieli cu reburile nevalorificabile, a T.V.A aferentă acestor cheltuieli precum și a dobânzilor și penalităților aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli.

Referitor la T.V.A. aferentă facturii fiscale emisă de SC X și considerată ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală, petenta invocă în susținerea cauzei prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta susține că echipa de control în mod eronat a considerat ca nedeductibilă fiscal T.V.A. aferentă facturii fiscale potrivit art.137, pct.18 din H.G. nr.44/2004 care se referă la baza de impozitare în cazul livrărilor de bunuri contractate în valută întrucât furnizorul nu a facturat o diferență de curs valutar ci o diferență de preț a grâului livrat în temeiul contractului de livrare, rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare la data încasării față de data livrării mărfii.

Întrucât furnizorul SC X a colectat T.V.A. aferentă facturii în cauză și a virat-o bugetului de stat iar bunul livrat (grâul) a fost utilizat în folosul unei operațiuni taxabile, petenta solicită admiterea contestației pentru T.V.A. aferentă facturii fiscale în temeiul art.145 alin.(1) și (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile degradate, neimputate și nevalorificabile pe anii 2001, 2002 și 2003 precum și T.V.A. aferentă, potrivit prevederilor art.4 alin.(6) lit.h) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit și art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal T.V.A. aferentă facturii fiscale emisă de SC X reprezentând "diferență curs valutar grâu", deoarece din contractul de livrare nu rezultă că prețul produselor a fost stabilit în valută, astfel nu pot fi aplicabile prevederile art.137 pct.18 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, susținerile petentului, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada verificată: aprilie 2001- august 2004

1.Referitor la cheltuielile cu mărfurile degradabile și neimputabile (rebuturi nevalorificabile) pe anii 2001,2002 și 2003, T.V.A aferentă acestora, dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli pe anii 2001 și 2002, contestate de petentă, precizăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă cheltuielile cu mărfurile degradate și neimputabile sunt deductibile fiscal și dacă petenta avea obligația de a colecta T.V.A. asupra acestor cheltuieli, potrivit prevederilor legale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat lunar returul de produse din magazinele proprii, descărcarea de gestiune a acestor produse fiind evidențiată în contabilitate conform Notei contabile nr.13, și anume:

-rebutul alimentar și rebutul furajer valorificabil ulterior se înregistrează în contul 346"Produse reziduale" în corespondență cu contul 371"Mărfuri"

-rebutul nevalorificabil se înregistrează în contul 607"Cheltuieli privind mărfurile" în corespondență cu contul 371"Mărfuri"

Urmare a verificării efectuate asupra operațiunilor privind descărcarea de gestiune s-a constatat că parte din diferențele aferente acesteia reprezintă mărfuri degradate și neimputabile (rebuturi) pe care societatea le-a considerat ca deductibile fiscal și le-a înregistrat în contul 607"Cheltuieli privind mărfurile".

Organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu rebuturile nevalorificabile și TVA aferentă.

În drept, pentru cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(6) lit.h) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit și art.9 pct.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care precizează:

art.4, alin.(6) lit.h) din O.U.G. nr.217/1999

"(6) În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:

h) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, precum și pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor, altele decât cele din producția proprie, acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, precum și taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă cheltuielilor care depășesc limitele prevăzute de lege;"

art.9 pct.7 lit.f) din Legea nr.414/2002

"Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

f) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli;"

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate rezultă că cheltuielile cu mărfurile degradate și neimputabile sunt nedeductibile fiscal.Organul de inspecție fiscală în mod legal a considerat ca nedeductibil fiscal cheltuielile cu mărfurile degradate și neimputabile și a colectat TVA asupra acestor cheltuieli .

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală a considerat contravaloarea produselor cu care magazinele proprii se descărcau din gestiune și care se returnau la societate ca fiind cheltuielă nedeductibilă întrucât din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile fiscal numai cheltuielile cu mărfurile degradate și neimputabile respectiv rebutul nevalorificabil și neimputabil înregistrat de petentă în contul 607"Cheltuieli privind mărfurile".

Din documentele existente la dosar (note contabile, referat cu propuneri de soluționare a contestației) rezultă că rebuturile pentru consum alimentar transformate în pesmet și rebuturile furajere, valorificabil ulterior, au fost înregistrate în contul 346"Produse reziduale" în corespondență cu contul 371"Mărfuri".

Astfel, în contul 607" Cheltuieli privind mărfurile" petenta a înregistrat numai cheltuielile cu mărfurile degradate, nevalorificabile și neimputabile care sunt cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.4 pct.6 lit.h) din O.U.G. nr.217/1999 și art.9 pct.7 lit.f) din Legea nr.414/2002, enunțate mai sus.

În susținerea cauzei petenta invocă prevederile art.69 din Legea nr.7/1977 și Ordinul Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare nr.166/09.07.1998 privind instrucțiunile de utilizare a formularelor specifice pentru industria de morărit, decorticat, panificație și produse făinoase care definesc categoriile de rebut întâlnite în panificație, respectiv rebutul de consum alimentar, rebutul de consum furajer și rebutul nevalorificabil, și nu deductibilitatea sau nedeductibilitatea acestora în momentul înregistrării lor pe cheltuieli.

La calculul profitului impozabil, legea care prelevează din punct de vedere fiscal este legea specială care reglementează prevederile privind regimul fiscal al rebuturilor nevalorificabile, respectiv O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit și Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Astfel, urmează a se respinge contestația ca neintemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, aferent cheltuielilor cu mărfurile degradate și neimputabile, nedeductibile fiscal pe anul 2001 și 2002 și TVA aferentă acestor cheltuieli.

Totodată, se va respinge contestația și pentru dobânzile și penalitățile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2001 și 2002 și contestate de petentă, potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Deasemenea se va respinge contestația pentru cheltuielile cu mărfurile degradate și nevalorificabile pe anul 2003, nedeductibile fiscal potrivit prevederilor legale, precum și TVA aferentă acestor cheltuieli.

2.Referitor la TVA aferentă facturii fiscale reprezentând "diferență curs valutar grâu" emisă de SC X și considerată de către organul de inspecție fiscală ca nedeductibilă fiscal, cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă TVA mai sus amintită este deductibilă fiscal în condițiile în care din Contractul de livrare încheiat între SC și SC X nu rezultă că prețul produselor este stabilit în valută.

Din documentele existente la dosarul cauzei și răspunsul societății la întrebările organului de inspecție fiscală referitoare la modul de înregistrare în contabilitate a facturii, rezultă că aceasta "a fost înregistrată în evidențele contabile conform explicațiilor înscrise în factură" respectiv a fost înregistrată în contul 665"Diferențe curs valutar" și în contul 4426"T.V.A. deductibilă".

În contractul de livrare încheiat între SC și SC X, anexat în copie la dosar, la cap.IV "Prețul"și cap. V " Modalitățile și condițiile de plată",se precizează :

cap.IV "Prețul"

"Prețul produselor este cel practicat de furnizor pentru fiecare produs în parte. Prețul produselor se înțelege franco-depozit furnizor exclusiv ambalajul de transport.

Furnizorul își rezervă dreptul de a modifica prețurile și gama de produse, având în acest scop acordul beneficiarului."

cap.V " Modalitățile și condițiile de plată"

"Pentru mărfurile comandate beneficiarul are obligația să efectueze plata integrală în avans."

Întrucât din contractul de livrare nu rezultă că prețul produselor a fost stabilit în valută, neexistând la dosarul cauzei un act adițional la contract cu modificarea prețului

produsului și potrivit contractului petenta avea obligația de a efectua plata integrală în avans a produselor comandate la SC X, TVA aferentă facturii fiscale mai sus menționate care la rubrica denumire produs are înscrisă mențiunea "diferență curs valutar grâu" nu poate fi considerată ca deductibilă fiscal. Factura fiscală, reprezentând "diferență curs valutar grâu" nu îndeplinește condițiile stipulate în contractul de livrare și totodată nu respectă prevederile art.137 pct.18 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării față de cel utilizat la data livrării/prestării."

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA art.145 pct.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează:

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);"

În susținerea contestației petenta motivează că rubrica denumirea produselor sau a serviciilor este completată cu mențiunea "diferență curs valutar grâu", fiind evident că nu este vorba de facturarea diferenței de curs valutar, ci de o diferență de preț a grâului livrat în temeiul contractului de livrare rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării față de cel de la data livrării și facturării mărfii.

Întrucât petenta nu a prezentat la dosarul cauzei un act adițional de modificare a prețului conform contractului de livrare iar în contract nu se precizează că plata grâului achiziționat de petentă se efectuează în valută mențiunea "diferență curs valutar grâu" înscrisă la rubrica denumire produs din factura în cauză nu se justifică mai ales că bunurile comandate de beneficiar trebuiau achitate integral în avans conform contractului mai sus menționat.

Totodată diferența în cauză a fost înregistrată ca o cheltuială financiară (contul 665 "Cheltuieli din diferențe curs valutar") și nu ca o cheltuială de exploatare aferentă activității de producție așa cum susține petenta în contestație.

Având în vedere prevederile legale invocate în speță, contractul de livrare și documentele existente la dosarul cauzei, se constată că petenta nu a justificat TVA înscrisă în factura mai sus amintită, urmând astfel a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA aferenta acestei facturi ca nedeductibilă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 4 pct.6 lit.h) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.9 pct.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.137 pct.18 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

privind Codul fiscal, art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.185 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se,

DECIDE

Respingerea contestației formulată de către SC.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 30 de zile de la data comunicării.