

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA**  
**Biroul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA nr. 57 din X martie 2010**  
**privind solutionarea contestatiei formulata de**  
**S.C. "X" S.R.L. din X**

Cu adresa nr. X/X.01.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. X/X.01.2010, **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "X" S.R.L.** din X, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X din X.12.2009* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr. X/X.12.2009 a avut la baza masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala generala incheiat in data de X.12.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.12.2009.

S.C. "X" S.R.L. are sediul social in com. X, sat X, ..., Jud. Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. J29/X/1994 si detine codul unic de inregistrare nr.X cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestatiei** il constituie suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de X.12.2009, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la A.F.P.M. Ploiesti sub nr. X/X.01.2010, prin avocat X, conform Imputernicirii avocatale nr.X/X.01.2010.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

**I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:**

*"[...]Consideram ca solutia adoptata de organul de inspectie fiscala nu este legala, intrucat organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate ca, desi nu sunt inregistrate in gestiune ca deseuri, **cheltuiela aferenta acestor venituri este deductibila fiscal.***

*Astfel, motivele de drept invocate in decizia atacata nu sunt aplicabile, intrucat societatea, la data cand a achizitionat tineretul ovin a platit contravaloarea produsului lana, aceasta fiind o cheltuiala deductibila. Prin masura dispusa de organul de control, de a crea gestiunea "deseuri", se creeaza un venit care are la baza tocmai cheltuiala efectuata de societate la achizitionarea tineretului ovin. Mentionam ca lana rezultata este un deseu provenit in urma procesului tehnologic de ingrasare a tineretului ovin si comercializarea acestuia, iar societatea nu are in obiectul de activitate comercializarea de lana sau alte produse derivate*

**Fata de aceste aspecte, consideram ca lana reprezinta o pierdere tehnologica ce se regaseste in pretul animalelor vii.**

De asemenea, va rugam sa tineti cont si de faptul ca, daca societatea ar constitui venituri ca urmare a constituirii gestiunii de deseuri fara a tine cont de cheltuiala aferenta, aceste venituri ar fi impozitate de doua ori.

Prin urmare consideram ca nelegala masura dispusa de organul de inspectie fiscala si solicitam admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X/X.12.2009 pentru suma de X lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anii 2007-2009 precum si majorarile aferente in cuantum de X lei.”

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X.12.2009 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. “X” S.R.L. din X, Jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:**

“[...]Inspectia s-a efectuat la sediul social al. **SC “X” S.R.L.** situat in comuna X, sat X, ..., jud. Prahova si a fost inscrisa in registrul unic de control la pozitia nr. X/X.09.2009.[...]

### **Capitolul III Constatari fiscale**

#### **1.Impozitul pe profit [...]**

##### **Anul 2007**

[...]prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu suma de X lei reprezentand venituri din variatia stocurilor aferente produselor reziduale (lana) obtinute de societate [...]. Avand in vedere specificul activitatii, S.C. “X” S.R.L. X, este nevoita ca periodic sa tunda tineretul ovin, lana rezultata prin tundere un produs rezidual. Din verificarea efectuata s-a constatat ca S.C. “X” S.R.L. X a inregistrat prin articolul contabil 606.3=361.3 X lei, cheltuieli cu lana tunsa, reprezentand contravaloarea a X kg lana tunsa de la tineretul ovin, fara a inregistra intrarea in gestiune a celor X kg de lana tunsa, din productia proprie. Potrivit art.125, alin.(1), lit.e) din O.M.F.P. 1752/2005, in categoria stocurilor intra si rebuturile, materialele recuperabile, deseurile. Avand in vedere functiunea contului contabil 346 “produse reziduale”, cu ajutorul caruia se tine evidenta existentei si miscarii stocurilor de produse reziduale, societatea avea obligatia inregistrarii produselor reziduale intrate in gestiune din productia proprie prin articolul contabil 346 “produse reziduale” = 711 “variatia stocurilor”. De asemenea potrivit notei explicative data de d-na X, in calitate de imputernicit, aceasta declara: “pentru cantitatile de lana tunsa se intocmesc procese verbale interne in care se mentioneaza cantitatea de lana tunsa in perioada respectiva. Am considerat aceasta cheltuiala ca si deductibila fiscal deoarece este un produs deosebit rezultat in urma procesului tehnologic specific activitatii”.

Intrucat societatea a stabilit un pret de inregistrare de X lei/kg pentru lana recoltata, la control, a fost calculata valoarea de X lei (X kg lana \*X lei/kg), reprezentand produsele reziduale neinregistrate (lana) de societate.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, la control, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, s-a recalculat profitul impozabil al societatii, prin majorarea veniturilor cu suma de X lei;[...]

##### **Anul 2008**

[...]prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu suma de X lei reprezentand venituri din variatia stocurilor aferente produselor reziduale (lana) obtinute de societate [...]. Avand in vedere specificul activitatii, S.C. “X” S.R.L. X, este nevoita ca periodic sa tunda tineretul ovin, lana rezultata prin tundere un produs rezidual. Din verificarea efectuata s-a constatat ca S.C. “X” S.R.L. X a inregistrat prin articolul contabil 606.3=361.3 X lei, cheltuieli cu lana tunsa, reprezentand contravaloarea a X kg lana tunsa de la tineretul ovin, fara a inregistra intrarea in gestiune a celor X kg de lana tunsa, din productia proprie. Mentionam faptul ca potrivit art.125, alin.(1), lit.e) din O.M.F.P. 1752/2005, in categoria stocurilor intra si rebuturile, materialele recuperabile, deseurile. Avand in vedere functiunea contului contabil 346 “produse reziduale”, cu ajutorul caruia se tine evidenta existentei si miscarii stocurilor de produse reziduale, societatea avea obligatia inregistrarii produselor reziduale intrate in gestiune din productia proprie prin articolul contabil 346 “produse reziduale” = 711 “variatia stocurilor”. De asemenea potrivit notei explicative data de d-na X, in calitate de imputernicit, aceasta declara:

“pentru cantitatile de lana tunsa se intocmesc procese verbale interne in care se mentioneaza cantitatea de lana tunsa in perioada respectiva. Am considerat aceasta cheltuiala ca si deductibila fiscal deoarece este un produs deseu rezultat in urma procesului tehnologic specific activitatii”.

Intrucat societatea a stabilit un pret de inregistrare de X lei/kg pentru lana recoltata, la control, a fost calculata valoarea de X lei ( $X \text{ kg lana} * X \text{ lei/kg}$ ), reprezentand produsele reziduale neinregistrate (lana) de societate.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, la control, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, s-a recalculat profitul impozabil al societatii, prin majorarea veniturilor cu suma de X lei;[...]

### **Trimestrul II 2009**

[...]prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu suma de X lei reprezentand venituri din variatia stocurilor aferente produselor reziduale (lana) obtinute de societate [...]. Avand in vedere specificul activitatii, S.C. “X” S.R.L. X, este nevoita ca periodic sa tunda tineretul ovin, lana rezultata prin tundere un produs rezidual. Din verificarea efectuata s-a constatat ca S.C. “X” S.R.L. X a inregistrat prin articolul contabil 606.3=361.3 X lei, cheltuieli cu lana tunsa, reprezentand contravaloarea a X kg lana tunsa de la tineretul ovin, fara a inregistra intrarea in gestiune a celor X kg de lana tunsa, din productia proprie. Potrivit art.125, alin.(1), lit.e) din O.M.F.P. 1752/2005, in categoria stocurilor intra si rebuturile, materialele recuperabile, deseurile. Avand in vedere functiunea contului contabil 346 “produse reziduale”, cu ajutorul caruia se tine evidenta existentei si miscarii stocurilor de produse reziduale, societatea avea obligatia inregistrarii produselor reziduale intrate in gestiune din productia proprie prin articolul contabil 346 “produse reziduale” = 711 “variatia stocurilor”. De asemenea potrivit notei explicative data de d-na X, in calitate de imputernicit, aceasta declara: “pentru cantitatile de lana tunsa se intocmesc procese verbale interne in care se mentioneaza cantitatea de lana tunsa in perioada respectiva. Am considerat aceasta cheltuiala ca si deductibila fiscal deoarece este un produs deseu rezultat in urma procesului tehnologic specific activitatii”.

Intrucat societatea a stabilit un pret de inregistrare de X lei/kg pentru lana recoltata, la control, a fost calculata valoarea de X lei ( $X \text{ kg lana} * X \text{ lei/kg}$ ) a produselor reziduale neinregistrate (lana). Mentionam faptul ca pana la data incheierii, prezentei inspectii fiscale, societatea a valorificat o cantitate de X kg din lana obtinuta, prin vanzare: factura nr.X/X.06.2009 ( $X \text{ kg} * X \text{ lei/kg}$ ) si factura nr.X/X.10.2009 ( $X \text{ kg} * X \text{ lei/kg}$ ), veniturile obtinute fiind inregistrate in contul contabil 708 “Venituri din activitati diverse” din balantele de verificare lunare.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, la control, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, s-a recalculat profitul impozabil al societatii, prin majorarea veniturilor cu suma de X lei;[...]

**III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:**

\* Controlul efectuat la S.C. “X” S.R.L. X si concretizat prin **Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere** emise in data de **X.12.2009**, a avut ca obiectiv, printre altele, stabilirea modului de calcul, evidentiere si virare a impozitului pe profit din perioada ianuarie 2007 - iunie 2009.

S.C. “X” S.R.L. X are ca obiect principal de activitate “Cresterea ovinelor si caprinelor” - cod CAEN 0145.

In urma controlului s-a stabilit o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma totala de X lei si majorari de intarziere aferente de X lei, din care se contesta **X lei** impozit pe profit si majorari aferente de **X lei**.

**Diferenta de impozit pe profit** contestata a rezultat astfel:

In perioada verificata societatea a valorificat animalele (tineret ovin) cumparate pentru ingrasare, diferenta de greutate de la momentul vanzarii fata de

cea de la momentul achizitiei reprezentand principala sursa de venituri pentru S.C. "X" S.R.L. X, sporul in greutate fiind influentat si de greutatea lanii, care nu se valorifica odata cu vanzarea ovinelor. Lana astfel obtinuta este depozitata separat si vanduta sporadic, fara a fi o sursa constanta de venit, societatea inregistrand in evidenta contabila doar veniturile realizate din vanzarea acesteia, folosind contul 708 "*Venituri din activitati diverse*", fara a crea o gestiune separata de produse reziduale.

Astfel, cantitatea de lana obtinuta prin tunderea oilor in perioada ianuarie 2007 - iunie 2009 a fost de **X kg**, iar cheltuiala aferenta in suma de **X lei** a fost inregistrata in evidenta contabila prin articolul contabil: 606.3 "*Cheltuieli privind animalele si pasarile*" = 361.3 "*Animale si pasari*".

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea comerciala nu a inregistrat intrarea in gestiune a stocului de X kg lana (produs rezidual) prin articolul contabil 346 "*Produse reziduale*" = 711 "*Variatia stocurilor*", tinand cont de faptul ca in categoria stocurilor intra si "*rebuturile, materialele recuperabile si deseurile*", conform prevederilor art.125, alin.(1), lit.e) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 privind aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Drept urmare, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil prin **majorarea veniturilor** societatii cu suma de **X lei** (venituri neinregistrate), in baza prevederilor **art. 19 alin.(1) din Codul fiscal** referitoare la definitia profitului impozabil, si avand in vedere pretul de inregistrare de X lei/kg pentru lana recoltata, stabilit de societatea comerciala prin procesul verbal incheiat in data de X.03.2009 ( $X \text{ kg} \times X \text{ lei} = X \text{ lei}$ ).

A fost stabilita astfel o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma de **X lei** ( $X \text{ lei} \times 16\%$ ), cat si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**, sume contestate.

**\* Prin contestatia formulata**, S.C. "X" S.R.L. X solicita anularea Deciziei de impunere emisa in data de X.12.2009 in ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar la control, sustinand ca:

- la data achizitiei animalelor s-a platit inclusiv lana, deci exista o cheltuiala deductibila, solicitarea organului de control de a crea gestiunea "*deseuri*" duce la inregistrarea unui venit care are la baza tocmai cheltuiala efectuata la achizitionarea tineretului ovin;

- lana obtinuta este un deșeu rezultat din procesul tehnologic de ingrasare, deci "*reprezinta o pierdere tehnologica ce se regaseste in pretul de vanzare al animalelor vii*";

- nu are in obiectul de activitate specificata activitatea de comercializare de lana si alte produse derivate;

- constituirea de venituri fara a tine seama de cheltuielile aferente gestiunii de deseuri presupune o dubla impozitare.

**\* Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"ART. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...]"

- **O.M.F.P. nr. 1752/2005 privind aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:**

“ART.125. - (1) In cadrul stocurilor se cuprind: [...]

e) produsele, si anume: [...]

- rebuturile, materialele recuperabile si deseurile:[...]

\* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca fiind datorata bugetului de stat diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma totala de **X lei, intrucat**:

**Lana** tunsă de pe animalele valorificate după perioada de îngrasare reprezintă un **produs rezidual** (deseu) aferent producției de baza, ceea ce implică existența unei gestiuni separate fata de cea a producției de baza, încarcarea acesteia făcându-se concomitent cu descarcarea gestiunii producției de baza.

Astfel, conform **O.M.F.P. Nr. 1752/2005** privind aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, capitolul VII “Funcțiunea conturilor”, în categoria conturilor de stocuri intra și contul **346 “Produse reziduale”** din care fac parte rebuturile, materialele recuperabile și **deseurile**, cont care se debitează prin creditul contului de venituri 711 “*Variatia stocurilor*” cu valoarea la pret de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiunea de producție proprie (346 = 711).

La rândul său, contul de venituri 711 “*Variatia stocurilor*” se închide prin creditul contului 121 “*Profit și pierdere*” (711 = 121), majorând astfel veniturile realizate.

Gestiunea de stocuri se descarcă pe măsura vânzării acestora, articolul contabil fiind 711 = 346.

Faptul că lână recoltată de pe animalele destinate vânzării este un produs rezidual, respectiv un **deseu**, este recunoscut și de d-na X în calitate de imputernicit al societății comerciale, care declară: “*pentru cantitățile de lână tunsă se întocmesc procese-verbale interne în care se menționează cantitatea de lână tunsă în perioada respectivă. Am considerat această cheltuială ca și deductibilă fiscal deoarece este un deșeu rezultat în urma procesului tehnologic specific activității.*”

Drept urmare, prin **neînregistrarea în evidența contabilă** a societății a stocului de produse reziduale (lână) prin articolul contabil 346 = 711, **au fost diminuate veniturile** societății comerciale cu suma totală de **X lei** (X kg lână x X lei), ceea ce a condus la majorarea profitului impozabil cu această sumă și la stabilirea diferenței de impozit pe profit în suma de **X lei**.

**Sustinerea din contestație** referitoare la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate cu produsul rezidual lână este fără obiect, intrucat organele de inspectie fiscala nu au stabilit că această cheltuială este nedeductibilă fiscal, ci majorarea profitului impozabil s-a făcut prin majorarea veniturilor, și nu prin majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal.

De asemenea, susținerea potrivit căreia lână tunsă reprezintă “o pierdere tehnologică ce se regăsește în prețul de vânzare al animalelor vii”, nu poate fi reținută, având în vedere faptul că acest produs este valorificat separat, obținându-se venituri ce sunt înregistrate în evidența contabilă a societății contestatoare.

In cazul constituirii gestiunii de deseuri se invoca impozitarea de doua ori a veniturilor, daca nu se tine cont de cheltuiala aferenta produsului rezidual, inasa, asa cum am aratat mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind deductibila fiscal cheltuiala cu lana inregistrata de societate in suma totala de X lei.

Argumentul potrivit caruia in obiectul de activitate al societatii contestatoare nu este cuprinsa si activitatea de comercializare lana si alte produse derivate, nu poate fi avut in vedere, intrucat societatea comerciala poate sa-si completeze obiectul de activitate, si in plus, are obligatia sa conduca evidenta contabila corespunzatoare, avand in vedere specificul activitatii desfasurate, care sa reliefeze veniturile si cheltuielile pe activitati si la momentul realizarii lor, cat si situatia fiecarei gestiuni la un moment dat.

**Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de **X lei** este legal datorata bugetului de stat de catre S.C."X" S.R.L. X, conform prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizata, intrucat este aferenta veniturilor in suma de X lei neinregistrate de societate in evidenta contabila.

Pe cale de consecinta si majorarile de intarziere in suma de **X lei** sunt datorate bugetului de stat, conform art. 119 alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

Drept urmare, **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata.**

**IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de **S.C. "X" S.R.L.** din X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se

#### **DECIDE**

**1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei** pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

**2. - Conform prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11, alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR COORDONATOR,**