

DECIZIA nr. 11 din 01 februarie 2005

Cu adresa nr...../10.01.2005, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../10.01.2005, Activitatea de Control Fiscal din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de S.C., impotriva Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 25.11.2004 de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Obiectul contestatiei il reprezinta obligatia de plata a sumei totale de lei, constituita din:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale".

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

I. - Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele:

"[...] - In mod subiectiv inspectorii care au efectuat controlul, au apreciat ca cheltuielile reprezentand contravaloarea animalelor moarte in perioada supusa controlului sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal ignorand faptul ca acestea se incadreaza in procentul normal al pierderilor tehnologice prestabilite si specifice activitatii pe care o desfasuram.

- Moartea animalelor s-a datorat unor motive de neinlaturat (boala ce n-a putut fi prevazuta sau tratata) si in consecinta nu poate fi imputabila societatii producatoare, cheltuielile efectuate pana la momentul mortii animalelor fiind cheltuieli tipice de productie in vederea obtinerii de venituri impozabile si deci deductibile la impozitare.

- Este total nejustificat sa se aplice impozit pe profit pentru cheltuielile efectuate in procesul de productie si regasite in pierderile tehnologice.

- Moartea animalelor este o situatie de caz fortuit si fiind datorata unor cauze interne de neinlaturat si firesti intr-o activitate de crestere a animalelor si pasarilor si in consecinta, aceasta moarte se inregistreaza ca o pierdere reala."

II. - Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 25.11.2004 de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova, concluzioneaza cu privire la **impozitul pe profit** aferent perioadei **01.01.2003 - 30.09.2004:**

"Controlul efectuat a retinut deficiente cu privire la modul de stabilire a bazei impozabile si anume:

a) Necuprinderea in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei totale de lei reprezentand contravaloarea a capete animale moarte in perioada iunie - decembrie 2003 (anexa nr.2.1).

In acelasi mod s-a procedat si in anul 2004, perioada 01.01 - 30.09.2004, cheltuielile de aceasta natura inregistrate in contabilitate insumand lei, asa cum rezulta din anexa nr.2.1.

In modul in care s-a procedat nu au fost respectate prevederile art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 si ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, Titlul II potrivit careia la stabilirea "profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile."

Incadrarea de catre societate a sumei totale de lei reprezentand animale moarte in categoria cheltuielilor deductibile fiscal contravine si prevederilor art.9 alin.(7) litera f) din Legea nr.414/2002 respectiv art.21 alin.(4), litera c) din Legea nr.571/2003 potrivit carora: "cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare" sunt cheltuieli nedeductibile.

S.C. nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative care sa ateste asigurarea efectivelor de animale. [...]."

III. - Pe baza actelor si documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere actele normative in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* - Controlul efectuat la S.C. si concretizat in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 25.11.2004, a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire de catre societate a obligatiilor fata de bugetul consolidat al statului, precum si solutionarea decontului cu suma negativa de TVA inregistrat la A.C.F. Prahova sub nr...../28.10.2004, prin care societatea solicita rambursarea TVA in suma de lei.

- **Obiectul principal de activitate** al S.C., conform certificatului de inregistrare, **il constituie cresterea ovinelor si caprinelor.** In perioada supusa controlului, activitatea efectiv desfasurata de catre societate a fost **achizitia de animale vii** (tineret ovin) de la diverse persoane fizice sau persoane juridice **si comercializarea pe piata externa a acestora.**

- Se mentioneaza in actul de control ca in perioada cuprinsa intre data achizitiei animalelor si pana la data livrarii la export, perioada cuprinsa intre 18 - 45 zile, "*animalele sunt supuse unor actiuni sanitare veterinare obligatorii pentru asigurarea starii de sanatate a acestora (vaccinare anticarbunoasa, tratament antiparazitar si tratament pentru recuperarea animalelor bolnave).*"

In aceasta perioada **se inregistreaza insa mortalitati de animale**, inerente pentru activitatea desfasurata, **constatate pe baza de acte medicale semnate de medicul veterinar**, angajat al societatii si de seful de ferma (acte in care se consemneaza cauza decesului), **mortalitati inregistrate de societatea comerciala in contul 606 "Cheltuieli privind animalele si pasarile"** si considerate de catre aceasta **cheltuieli deductibile** la calculul profitului impozabil.

Astfel, **in anul 2003** au fost inregistrate cheltuieli de aceasta natura in suma de lei, iar **in perioada ianuarie - septembrie 2004** in suma de lei, deci un total de lei.

Se mentioneaza in actul de control ca **cifra de afaceri** inregistrata de societate in anul 2003 a fost de lei, iar in contestatie se precizeaza ca S.C. a realizat un procent de **2,39% mortalitati din total rulaj.**

* - **In timpul verificarii**, organele de control au stabilit pentru perioada ianuarie 2003 - septembrie 2004 o serie de deficiente privind calculul profitului impozabil si al impozitului pe profit, respectiv: necuprinderea in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei totale de **.... lei reprezentand contravaloare animale moarte** (aspect contestat de societate), neincluderea in venituri a sumei totale de lei reprezentand contravaloarea sporurilor de greutate ale animalelor achizitionate (aspect care nu a fost contestat), precum si neinregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei reprezentand valoarea la pret de inregistrare a capete vii livrate la export.

Avand in vedere aceste constatari, la control s-a stabilit pentru anul 2003 un profit impozabil in suma de lei (.... lei profit stabilit de societate + lei cheltuieli cu

mortalitatile), pentru care s-a calculat un impozit pe profit datorat de societate in suma de ... lei (in cota de 12,5% si 25%), cu lei mai mult decat impozitul calculat de societate.

Pentru **perioada ianuarie - septembrie 2004**, la control s-a stabilit un profit impozabil in suma de lei (.... lei profit calculat de societate + lei cheltuieli nedeductibile cu mortalitatile + lei venituri neinregistrate - lei cheltuieli neinregistrate), pentru care s-a calculat un impozit pe profit datorat de societate in suma de lei (25%), cu lei mai mult decat impozitul calculat de societate.

A rezultat astfel o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar la control in suma totala de ... lei, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de lei, sume contestate de societate.

De asemenea, societatea contesta si suma de lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit stabilita suplimentar la control pentru anul 2002 in suma de lei, impozit necontestat insa.

Stabilirea de catre organul de control a **cheltuielilor nedeductibile** in suma totala de lei reprezentand **mortalitati animale (tineret ovin)**, s-a facut in baza prevederilor **art.9 alin.(1) si alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002** privind impozitul pe profit (pentru anul 2003) si a prevederilor **art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal (pentru anul 2004).

S-a mentionat faptul ca societatea **nu a prezentat documente justificative care sa ateste asigurarea efectivelor de animale**, iar actele de constatare a decedului animalelor nu au fost contrasemnate de catre un delegat al Directiei Sanitar Veterinare.

* - **S.C. ... contesta incadrarea la control, ca si cheltuieli nedeductibile fiscal, a cheltuielilor aferente animalelor moarte**, sustinand ca *“in mod nejustificat s-a apreciat ca moartea din motive de neinlaturat (constatate cu acte medicale) nu poate fi considerata o pierdere tehnologica dintr-un proces de productie [...]”* si ca *“Este total nejustificat sa se aplice impozit pe profit pentru cheltuieli efectuate in procesul de productie si gasite in pierderile tehnologice.”*

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat **adresele emise de Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat nr..../17.06.2003 si nr..../14.12.2004, precum si adresa nr..../16.07.2003 emisa de Ministerul Agriculturii, Padurilor, Apelor si Mediului**, depuse in copie la dosarul cauzei.

- Astfel urmare **solicitarii S.C..... catre Ministerul Finantelor Publice** privind transmiterea unui punct de vedere privind deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor inregistrate de societate cu mortalitatile, prin adresa nr..../17.06.2003, Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat din cadrul ministerului, **comunica societatii comerciale sa se adreseze Ministerului Agriculturii, Alimentatiei si Padurilor pentru informatiile referitoare la normele care reglementeaza mortalitatea animalelor si pasarilor.**

- Ulterior, cu **adresa nr..../16.07.2003**, Ministerul Agriculturii, Padurilor, Apelor si Mediului precizeaza ca *“nu stabileste si nu impune un anumit procent de pierderi”* si, in consecinta, S.C. **este libera sa-si stabileasca, in fiecare an, “in functie de scopul si tehnologia aplicata, efectivele, productiile, precum si coeficientii de pierderi, astfel incat activitatea economica pe care o desfasoara sa devina benefica.”**

- Urmare acestei adrese, S.C. **solicita un nou punct de vedere al Ministerului Finantelor Publice, solicitand sa i se comunice temeiul legal in baza caruia sa se stabileasca daca cheltuielile cu mortalitatile sunt deductibile sau nedeductibile.**

Cu adresa nr..../14.12.2004, Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat face cunoscut S.C..... urmatoarele:

*“Avand in vedere atat cadrul legal mentionat mai sus, cat si raspunsul pe care l-ati primit de la Ministerul Agriculturii, Padurilor, Apelor si Mediului, **cheltuielile cu mortalitatea animalelor si pasarilor nu sunt perisabilitati, acestea fiind de natura pierderilor tehnologice, care pot fi deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, in sensul art.21(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.**”*

* - Referitor la cauza analizata, legislatia in vigoare din perioada verificata (ianuarie 2003 - septembrie 2004) prevede urmatoarele:

- Pct.4.58 din Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 306/2002:

“- In cadrul stocurilor se cuprind:

[...]

- animalele si păsările, respectiv animalele nascute si cele tinere de orice fel (vitei, miei, porci, manji si altele), crescute si folosite pentru reproducție, animalele si pasarile la ingrasat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum si animalele pentru productie - lana, lapte si blana.”

- Art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit (in vigoare pana la data de 31.12.2003):

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile”

- Art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare din data de 01.01.2004):

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile [...].”

- Art.9 alin.(7) lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, ca si art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca nu sunt deductibile:

“cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare [...].”

* - Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca stabilirea de catre organele de control a cheltuielilor privind mortalitatile de animale (ovine) in suma de lei drept cheltuieli nedeductibile fiscal este eronata, intrucat:

- Aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, fiind realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, conform prevederilor art.9 alin.1) din Legea nr.414/2002 si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003. Argumentam aceasta constatare cu faptul ca obiectul de activitate al societatii consta in activitatea de export de animale vii, in care scop achizitioneaza animalele de la diverse persoane si le supune procesului de hranire, ingrasare si tratare din punct de vedere medical pentru asigurarea sanatatii acestora (pe o perioada de maxim 45 zile), pana la data livrării la export.

Scopul in care sunt achizitionate aceste animale, pentru care pretul de achizitie se inregistreaza in contul 606 “Cheltuieli privind animalele si pasarile”, este realizarea de venituri impozabile.

Faptul ca o parte din aceste animale mor, reprezinta o latura inevitabila a activitatii desfasurate, avand diverse cauze prezentate de societatea contestatoare in contestatia formulata si in celelalte documente depuse la dosarul cauzei, iar cheltuielile inregistrate sunt de fapt de natura pierderilor tehnologice specifice procesului de

productie, asa cum se mentioneaza de altfel si in adresa Ministerului Finantelor Publice nr...../14.12.2004, mentionata mai sus.

In concluzie, cheltuielile efectuate cu achizitia animalelor vii si cu intretinerea lor, inclusiv a acelor animale care mor in perioada ingrijirii acestora (moarte constatata pe baza de documente), sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil intrucat sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

- Cheltuielile cu mortalitatile nu pot fi incadrate in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal prevazute la art. 9 alin. (7) lit. f) din Legea nr.414/2002 si la art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr.571/2003, respectiv "cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile [...]", intrucat:

~ **Animalele** care sunt cuprinse in categoria stocurilor sunt "*animalele nascute si cele tinere de orice fel [...]*", conform prevederilor O.M.F.P. nr.306/2002, citat mai sus, **deci stocurile de animale sunt cele vii si nu cele moarte;**

~ **Animalele moarte nu pot fi considerate bunuri de natura stocurilor constatate lipsa din gestiune**, lipsa care se datoreaza anumitor cauze (pierderi, sustrageri etc.), moartea animalelor fiind insa dovedita cu documente intocmite de persoane responsabile, **si nu pot fi considerate nici stocuri degradate (animalele sunt ori vii, ori moarte, nu si degradate).**

De altfel, nici organele abilitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresele sus mentionate, **nu au incadrat cheltuielile privind mortalitatea animalelor in categoria celor nedeductibile fiscal**, cu atat mai mult in categoria stocurilor constatate lipsa in gestiune sau degradate.

* - **In timpul solutionarii contestatiei**, S.C. ... a depus in copie la dosarul cauzei **Procesul verbal din data de 10.01.2004**, semnat de administratorii firmei, prin care se stabileste un procent maxim de mortalitati la animale de **5%** din rulajul total (numar capete intrate/an), conform adresei primite de la Ministerul Agriculturii, Apelor, Padurilor si Mediului, mentionata mai sus.

De asemenea, a depus si Situatiile privind mortalitatile pe anii 2003 si 2004, din care rezulta inregistrarea unui procent de mortalitati sub cel de 5% aprobat, respectiv de 1,54% in anul 2003 si 2,39% in anul 2004.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta deductibilitatea cheltuielilor privind mortalitatile de animale inregistrate de S.C. ... in perioada ianuarie 2003 - septembrie 2004 in suma totala de lei, drept pentru care se va admite contestatia formulata de aceasta societate pentru diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar la control in suma de lei si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente in suma de ... lei si respectiv lei.

Pentru diferenta de dobanzi in suma de lei si diferenta de penalitati de intarziere in suma de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar la control pentru anul 2002 in suma de lei, se va respinge ca neintemeiata contestatia, intrucat societatea nu a contestat si acest impozit, care astfel ramane de plata impreuna cu accesoriile aferente.

In urma admitterii ca deductibile fiscal a cheltuielilor in suma de lei (pentru anul 2004), rezulta ca societatea a realizat la data de 30.09.2004 un profit impozabil in suma de lei (.... lei profit impozabil stabilit de societate + lei venituri neinregistrate - lei cheltuieli neinregistrate), pentru care datoreaza impozit pe profit in suma de lei (25%).

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata si in conformitate cu prevederile art.185 alin.(1) si (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE:

1. - Admiterea partiala a contestatiei formulata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobanzi aferente;
- lei - penalitati de intarziere aferente,

si pe cale de consecinta anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 25.11.2004 de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova pentru suma admisa.

2. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei reprezentand:

- lei - dobanzi aferente diferentei de impozit pe profit stabilita pentru anul 2002;
- lei - penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit stabilita pentru anul 2002.

3. - In conformitate cu prevederile alin.(2) al art.187 din O.G. nr.92/2003, republicata, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 30 de zile de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,