



DECIZIA nr. 19 din 2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.../2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, obiectul contestației fiind suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.../2009, invocând următoarele motive:

Contestatară, bazat pe principiul continuității activității și prudenței, consideră întemeiată înregistrarea contabilă temporară „4551=471 ... lei” întocmită la solicitarea BRD pentru prelungirea liniei de credit.

Soldul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” provine din anii 2004, 2005, 2006, 2007, deci ultimii cinci ani și sumele acumulate în acest cont au fost înregistrate pe bază de documente primare justificative, ce se poate verifica analizând înregistrările contabile din anii respectivi și documentația primare existente în arhiva societății – afirmă contestatară.

Mai afirmă, că aceste cheltuieli acumulate în anii precedenți la contul 471 au fost amortizate tot pe baza unui document justificativ secundar

numit și de organul fiscal „Plan de amortizare pentru anii 2008-2009” și incluse la cheltuieli deductibile prin formulele contabile 628=471.

Contestatară consideră neîntemeiată și exagerată constatările organului fiscal, precizând, că prin utilizarea contului 471 în anii precedenți a evitat intrarea în pierderi succesive a societății a căror valoarea oricum se putea recupera în următorii cinci ani fiscali și astfel a plătit în avans impozit pe profit către bugetul de stat, chiar dacă valoarea acestuia este relativ mică.

Referitor la sumele stabilite după verificarea tratamentului fiscal al încadrării materialelor de construcții descrisă la punctul 1.2.3 din Raportul de inspecție fiscală (pag. 7-8), unde se constată, că materialele respective au fost contabilizate ca și cheltuieli directe la contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate” în anii 2004 și 2006, contestatară precizează, că organul de control nu a luat în considerare înregistrarea efectuată în luna septembrie 2006 prin care valoarea acestor materiale sunt parțial incluse în majorarea valorii de inventar a clădirii „garaj auto” ceea ce se amortizează pe durata normală de funcționare a clădirii, astfel:

231.1 „Imobilizări corporale în curs” = 721 „Venituri din producția de ... lei imobilizări corporale”

212 „construcții” = 231.1 „Imobilizări corporale în curs” ... lei.

Aceste înregistrări compensează parțial cheltuielile directe privind materialele nestocate neavând astfel efect fiscal asupra diminuării profitului impozabil respectiv impozitului pe profit – susține contestatară, precizând totodată, că aceste majorări de valoare au fost declarate și la serviciul de impozite și taxe locale din cadrul Primăriei ... în anul fiscal 2006.

În drept pentru susținerea celor enumerate contestatară invocă articole din legislația fiscală și contabilă, respectiv Art. 6 din Legea 82/1991, OMFP 1752/2005, Art. 26 din Legea 571/2003.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2009, organele de inspecție fiscală din cadrul la Activității de Inspecție Fiscală, referitor la obligațiile fiscale contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2004-31.12.2008.

1. Din analiza contului 471 - cheltuielile înregistrate în avans, s-a rezultat următoarele solduri inițiale: suma de ... lei în anul 2004, de ... lei în 2005, de ... lei în 2006, de ... lei în 2007 și de ... lei la începutul anului 2008. În anul 2008 în mod artificial s-au înregistrat formule contabile, fără suportul efectiv al operațiilor economice, rezultând un sold final al contului 471 suma de ... lei.

În cursul perioadei supuse verificării s-au folosit formule contabile vizând contul 471, cum ar fi:

4551=471	... lei
628=471	... lei

În situația conturilor anexate se regăsesc mai multe cazuri, sumele fiind identice, în care s-a efectuat reluare (471) prin formula 4551=471, care apoi s-au stornat iar mai apoi s-a efectuat o nouă reluare prin formula 628=471, înregistrare care are deja implicații fiscale fiind incluse în conturile de la sfârșitul lunii pentru închiderea contului de cheltuieli.

În debitul contului 628 a fost înregistrată suma totală de ... lei pe anul 2008, din care ... lei pe trimestrul I 2008, suma de ... lei pe trimestrul III 2008 și respectiv suma de ... lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative ale înregistrărilor în contul 471 societatea nu a fost în măsura de a prezenta documente necesare înregistrărilor.

În nota explicativă reprezentantul societății declară efectuarea de înregistrări contabile pentru ajustare de indicatori economici necesari la prelungirea liniei de credit, care „se datorează solicitării BRD”. Astfel, se confirmă, pe lângă lipsa documentului justificativ și lipsa fundamentului economic real al operațiunilor în cauză, înregistrările fiind doar modelări artificiale la solicitare.

Conform principiilor contabilității, înregistrarea operațiunilor în evidența contabilă se realizează subsecvent constatării acestora printr-un document justificativ. Art. 6 din Legea nr. 82/1992, Legea contabilității, dispune ca orice operațiune economico-financiară să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

S-a întocmit, doar în cursul inspecției un singur document, „Plan de amortizare pentru anul 2008-2009” nerealizându-se însă justificarea necesară celor solicitate.

Din fișele conturilor 628, 462, 471 ale perioadei 2004-2007 (anexele nr. 17-25) nu rezultă sume concordante cu suma în cauză de 158.460 lei înscrisă în contul 628 pe anul 2008, respectiv nu sunt justificări oportune ale reluării peste ani.

Față de suma ... lei contabilizată artificial ca cheltuieli (628) pe anul 2008 au fost extrase datele exercițiilor anterioare din contabilitate ale stornărilor (628=462) și a înregistrării ulterioare la avans a cheltuielilor (471=462). Suma totalizată vizând contul 628 pe perioada anterioară 2005-2007 este însă doar de ... lei (...+...+...) față de ... lei, suma nejustificată pentru reluare (628=471) în exercițiul anului 2008.

Societatea nu este în măsura să justifice spre exemplificare, reluarea peste doi ani a sumei de ... lei aferentă anului 2006.

Datorită stării de fapt, contribuabilul nu poate justifica cu documente preluarea peste ani a unor cheltuieli de deplasare, servicii (cu necorcondanța între planul prezentat, date evidenței contabile ale anului 2008, anul reluării cheltuielilor și respectiv cele ale evidenței contabile pe perioada 2004-2007, perioada de proveniență a cheltuielilor) și care sunt de fapt aferente exercițiilor în cauză în care au produs efecte.

Implicația fiscală a acestor înregistrări vizează două aspecte:

În lipsa documentelor justificative ale unor formule de reluare a cheltuielii cu necorcondanța menționată, prin simpla folosire a formulelor contabile: 628=471, nu se asigură justificarea elementului de cheltuiială.

La analiza cheltuielilor contabilizate pe anul 2008 s-a consemnat tratament contabil și fiscal eronat prin includerea la cheltuielile exercițiului a sumei de ... lei.

Suma de ... lei reprezintă baza impozabilă modificată.

Prin aplicarea cotei de 16% s-a calculat ... lei impozit pe profit suplimentar. S-au calculat majorări de întârziere în suma de ... lei pe perioada 25.04.2008-18.12.2009.

2. S-a verificat tratamentul fiscal al încadrării achizițiilor de materiale de construcții în perioada verificată. S-au consemnat cazuri în care societatea a abordat sume la deducere în totalitate la calculul impozitului pe profit, deși aceste sume priveau investiții, respectiv imobilizări corporale, iar din punct de vedere fiscal acestea erau de recuperat la cheltuieli prin amortizarea stabilită conform legii.

S-a consemnat contabilizarea unor materiale de construcții – ciment, plasă sudată, fier, beton, materiale de instalații, cărămizi, țigle – cu baza impozabilă totală de ... lei, din care ... lei în anul 2004 și ... lei în anul 2006, care au fost înregistrate direct la cheltuieli (604=401), deși aceste aprovizionări prin conținutul economic implică operațiuni de gestiune. Înregistrările în evidențe a avut drept consecință diminuarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Nu s-a acordat dreptul de deducere a sumelor sus menționate, în condițiile în care din documentele prezentate reiese ca acestea sunt lucrări de investiții a căror valoare se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. S-a procedat la reîntregirea profitului impozabil cu suma de ... lei pe anul 2004 și de ... lei pe anul 2006.

S-a procedat la determinarea diferenței de impozit pe profit prin aplicarea cotei de 16%, rezultând în total ... lei (...+...). Asupra obligației fiscale principale suplimentare s-au calculat majorări de întârziere în suma de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile înregistrate în contul 628, provenind din contul 471 – cheltuieli înregistrate în avans-, în condițiile în care SC

X SRL prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt, decât cea stabilită de organul de control.

În fapt, SC X SRL în anul 2008 a înregistrat cheltuieli în debitul contului 628 în sumă totală de ... lei în corespondență cu contul 471 – cheltuieli înregistrate în avans-, deducând și la determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat această sumă ca cheltuieli deductibile, având în vedere faptul, că societatea contestatara nu a putut prezenta documente justificative ale înregistrărilor în contul 471, respectiv înregistrarea ca cheltuieli deductibile și natura acestora.

Contestatară, prin contestație consideră întemeiată înregistrarea contabilă temporară 4551=471 a sumei de ... lei, precizând că această înregistrare s-a făcut la solicitarea BRD pentru prelungirea liniei de credit. Cu privire la soldul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, precizează, că acesta provine din anii 2004, 2005, 2006, 2007 și sumele acumulate în acest cont au fost înregistrate pe bază de documente primare justificative, fiind acumulate în anii precedenți în contul 471 și au fost amortizate pe baza unui document justificativ secundar, incluse la cheltuieli deductibile prin formulele contabile 628=471.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“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.”

iar potrivit art. 21 (1)

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”

Art.21 alin.4, prevede:

“ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.[...].”

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă faptul ca legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri pentru același an fiscal și să aibă la bază un document justificativ.

În acest sens sunt și prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, care prevede:

„ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.[...]

ART. 19

(1)În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.[...].”

Din documentele aflate în dosarul cauzei, se reține, că societatea contestată nu demonstrează cu documente legal întocmite în momentul operațiunilor, ca suma de ... lei, preluată din contul 471- cheltuieli în avans și înregistrată în anul 2008 în contul 628 – alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, este cheltuială deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au stabilit, că societatea în cursul perioadei supuse verificării (anii 2004 – 2008) a folosit formule contabile vizând contul 471, cum ar fi $4551=471$, care apoi s-au stornat iar mai apoi s-a efectuat o nouă reluare prin formula $628=471$, sau formule contabile $628=462$ și a înregistrării ulterioare la avans a cheltuielilor $471=462$. Toate aceste înregistrări au denaturat situația financiară reală a societății, atât la elementele de activ, cât și la cele pasive, astfel implicit a fost denaturat și profitul impozabil.

Din analiza acestor înregistrări s-a rezultat, că cheltuielile reale vizând contul 628 pe perioada 2005-2007 sunt în sumă de ... lei (...+...+... iar suma de ... lei, reluată în exercițiul anului 2008, nu se justifică.

Cu privire la argumentul societății, că aceste înregistrări s-au făcut la solicitarea BRD pentru prelungirea liniei de credit, nu numai, că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, dar conform prevederilor Legii contabilității nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Economiei și Finanțelor cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, sau efectuarea de înregistrări inexacte, având drept consecință denaturarea veniturilor,

cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie contravenție sau chiar infracțiune.

În concluzie, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală la Cap. III pct. 1.2.1. din Raportul de inspecție fiscală nr.../2009, organele de inspecție fiscală stabilind în mod legal ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2008 suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli nejustificate cu documente legale, înregistrate în anul 2008, motiv pentru care **urmează să se respingă** ca neîntemeiată contestația societății pentru **impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.**

2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere cheltuielile cu materialele nestocate, în condițiile în care acestea reprezintă investiții, respectiv îmbunătățiri la mijloacele fixe existente și care se recuperează din punct de vedere fiscal pe calea amortizării.

În fapt, SC X SRL a înregistrat la cheltuieli cu materiale nestocate contravaloarea unor materiale de construcții – ciment, plasă sudată, fier, beton, materiale de instalații, cărămizi, țigle – în sumă totală de ... lei, din care ... lei în anul 2004 și ... lei în anul 2006, cheltuieli care au fost deduse și la determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor sus menționate, constatându-se, că materialele de construcții achiziționate priveau investiții, respectiv imobilizări corporale, a căror valoare se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, astfel s-a procedat la reîntregirea profitului impozabil cu suma de ... lei pe anul 2004 și cu ... lei pe anul 2006.

SC X SRL, prin contestație, recunoaște înregistrarea materialelor de construcții la cheltuieli directe, dar precizează, că în luna septembrie 2006 o parte din aceste cheltuieli, în valoare de ... lei, au fost compensate parțial prin înregistrările contabile 231.1 = 721 și 212 „construcții” = 231.1 „Imobilizări corporale în curs” ... lei, menționând că aceste majorări de valoare au fost declarate și la serviciul de impozite și taxe locale din cadrul Primăriei ... în anul fiscal 2006.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se

recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(3) *Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]*

b) *mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;[...]*

d) *investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;*

Din prevederile sus menționate se rezultă, că cheltuielile cu construirea, îmbunătățirii mijloacelor fixe sau cu investițiile efectuate la mijloacele fixe existente se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, reglementată de Codul fiscal.

Din documentele aflate în dosarul cauzei se reține, că cheltuielile cu materiale de construcții reprezintă investiții la mijloacele fixe existente, respectiv garaj auto, astfel aceste cheltuieli nu sunt deductibile direct la determinarea profitului impozabil, ci numai pe calea amortizării fiscale.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației cele invocate de contestatara cu privire la compensarea parțială a cheltuielilor cu materialele nestocate prin înregistrările efectuate în luna septembrie 2006, având în vedere, că aceste înregistrări pe baza unei note contabile nu demonstrează, că au legătura cu cheltuielile neacceptate la deducere, mai ales, că în cadrul acestei inspecții fiscale s-a verificat modul de stabilire a impozitului pe profit și pe anul 2006, organul fiscal neconstatând compensarea la ce se face referire contestatara.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul societății cu privire la declararea majorării de valoare la serviciul de impozite și taxe locale în anul fiscal 2006, având în vedere, că copia declarației de impozit pe clădiri depusă în dosarul cauzei nu servește ca document justificativ și nici nu demonstrează faptul ca cheltuielile în cauză au fost incluse în valoarea mijlocului fix, cu atât mai mult cu cât declarația poartă data de 18 ianuarie 2006, iar societatea vrând să demonstreze cu aceasta înregistrările din luna septembrie 2006.

În concluzie, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestatara nu a putut demonstra o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe existente se recuperează pe calea amortizării fiscale, motiv pentru care urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art. 206, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată **nr.../2009**, pentru suma totală contestată de **... lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,