



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



DECIZIA Nr. 166 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului X a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulate de **S.C. X SRL**, cu sediul în municipiul X, județul X.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. X** emisă de Activitatea de inspecție fiscală în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. X**, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea, societatea contestă Dispoziția nr. X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare controlului desfășurat în perioada X.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului X, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, S.C. X SRL solicită, anularea Deciziei de impunere nr. X precum și exonerarea de la plata sumelor stabilite ca obligații suplimentare către bugetul statului, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Societatea contestatoare susține că nu datorează **impozitul pe profit**, stabilit suplimentar, în sumă de **X lei** și **majorările de întârziere** aferente în sumă de **X lei**, întrucât, la stabilirea creanței fiscale, constând în impozit pe profit, organele de inspecție nu au examinat toate starile de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Potrivit **Deciziei de impunere nr. X**, organele de inspecție fiscală, au stabilit, în sarcina societății, impozit pe profit suplimentar în sumă de **X lei**, din următoarele motive:

- a) nu au fost incluse în valoarea stocurilor de materii prime cheltuielile de transport ale acestora și cheltuielile cu taxele vamale;
- b) s-au înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu masa servită și cheltuieli de cazare, drept cheltuieli cu materialele nestocate în loc de cheltuieli de protocol;
- c) cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea intrată în prelucrare.

Societatea contestatoare precizează că, în data de X, anterior emiterii deciziei de impunere contestată, a prezentat obiecțiuni scrise cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, fapt recunoscut prin raportul de inspecție (pag. x), însă organele de control consideră că, argumentele invocate de societate nu sunt de natură a modifica aceste constatări (pag. X) din raport.

a) **În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție referitoare la neincluderea în valoarea stocurilor de materii prime a cheltuielilor de transport ale acestora și cheltuielilor cu taxele vamale**, societatea comercială arată că, în perioada supusă verificării, a achiziționat materii prime (blocuri de marmură și granit) atât din țară cât și din exteriorul țării.

Prin raportul încheiat, organele de inspecție fiscală consideră că, în mod nelegal, **S.C. X SRL** a înregistrat direct pe costuri, cheltuielile cu transportul, cu taxele vamale și alte cheltuieli aferente achizițiilor acestor materii prime, în sumă totală de **X lei**. În opinia organelor de control aceste cheltuieli trebuiau incluse în valoarea bunurilor achiziționate, astfel că nu au acordat drept de deducere pentru suma totală de **X lei**, reprezentând cheltuieli aferente stocurilor, astfel:

- **pentru anul X**, sumă considerată nedeductibilă, **X lei**;
- **pentru anul X**, sumă considerată nedeductibilă, **X lei**.

S.C. X SRL consideră că, în mod nejustificat, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de **X lei**, întrucât:

- în actele administrativ fiscale contestate, nu se menționează nimic în sensul temeiului legal, respectiv art. 21 din Codul fiscal, referitor la

neadmiterea la deductibilitate pentru parte din cheltuielile de transport și cheltuielile cu taxele vamale privind importul de bunuri;

- societatea a condus contabilitatea cheltuielilor de exploatare, în conformitate cu prevederile pct. 219 alin. (1) lit. a) din OMFP nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, ținând seama de funcțiunea conturilor din Planul de conturi general, aprobat prin același ordin;

- din punct de vedere fiscal, potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, „*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*”;

- potrivit pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, „*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.*”

- cheltuielile cu transportul materiilor prime achiziționate în perioada supusă inspecției fiscale, au fost înregistrate în evidența contabilă pe bază de documente justificative, legal întocmite, și în conformitate cu reglementările contabile invocate mai sus.

b) În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție referitoare la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu masa servită și cheltuielilor de cazare, tratate de către acestea drept cheltuieli de protocol, petenta face următoarele precizări:

- societatea a achiziționat o linie tehnologică de prelucrare a marmurei și a granitului în baza unui contract de leasing financiar încheiat cu X SA X;

- transportul acestei linii tehnologice a fost efectuat în luna X, iar montarea acesteia a fost efectuată în luna X, de către reprezentantul firmei italiene X SPA, d-nul X care a transmis către societatea de leasing rapoarte de activitate.

- **S.C. X SRL** nu a încheiat cu firma italiană nici un contract de prestări servicii legat de montarea acestei linii tehnologice (această obligație revenind firmei de leasing) și nici în contabilitate nu a înregistrat cheltuieli cu asemenea servicii;

- cheltuielile de care se face vorbire în raportul de inspecție fiscală, nu reprezintă *cheltuieli de protocol*, cum susțin organele de control, ci cheltuieli cu cazarea și masa pentru reprezentantul firmei italiene X SPA, d-nul X, care a montat linia tehnologică achiziționată în leasing financiar, înregistrate pe bază de documente legale și suportate de societate;

- în situația neacordării dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli, organele de inspecție trebuiau să le trateze drept cheltuieli ocazionale de montarea liniei tehnologice, caz care impunea majorarea valorii de inventar a liniei tehnologice, cu valoarea acestor cheltuieli precum și recacularea amortizării pentru acest mijloc fix în funcție de noua valoare.

c) În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție potrivit căreia, cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea de materii prime intrată în prelucrare, contestatoarea arată că, prin raportul de inspecție contestat, organele de control au constatat faptul că *„au fost date spre prelucrare în perioada verificată blocuri de marmură, travertin, calcar, etc., cantitatea de produse (plăci) și produse reziduale rezultate fiind în unele cazuri mai mică decât cantitatea intrată în prelucrare.”*

Față de această constatare, organele de inspecție fiscală concluzionează că, *„s-au înregistrat astfel cheltuieli cu materii prime consumate fără a fi regăsite în produse finite sau produse reziduale, peste limita pierderilor tehnologice (1cm pentru fiecare tăietură, respectiv grosimea discului de tăiere)”* și în consecință nu acordă drept de deducere pentru cheltuielile cu materiile prime în sumă totală de **X lei**, invocând prevederile art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea contestatoare precizează că:

- în timpul controlului au fost purtate discuții cu organele de inspecție, cărora le-a fost explicat faptul că, prelucrarea blocurilor de marmură și granit implică pierderi tehnologice (nu doar 1 cm cât este explicat în raportul de inspecție) fiind vorba de materii prime, de proveniență naturală, cu forme neregulate, care necesită prelucrări pentru a obține blocuri cu formă regulată;

- în momentul prelucrării pot apărea defecte de material (fisuri), astfel că materia primă poate deveni deșeu nevalorificabil;

- în general, aceste pierderi tehnologice se încadrează în normele de consum proprii;

- în anul X, pentru lunile invocate de organele de inspecție fiscală, în care se apreciază de către acestea, contrar prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, că, o parte din cheltuiela cu materiile prime este nedeductibilă întrucât nu asigură venituri impozabile, s-au înregistrat în evidența contabilă a societății, următoarele valori, în lei:

| Luna (%) | cheltuieli cu materia primă | val. producției realizate | randament val. prod./chelt.cu |
|----------------------|-----------------------------|---------------------------|-------------------------------|
| <u>materia primă</u> | | | |
| X | X | X | X |
| X | X | X | X |

Față de cele prezentate mai sus și ținând cont de prevederile legale invocate, societatea contestatoare consideră pierderile tehnologice cuprinse în normele de consum proprii ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, organele de inspecție au procedat în mod nelegal la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu materiile prime în urma stabilirii altor norme de consum decât cele ale societății.

Referitor la cheltuiala nedeductibilă în sumă de **X lei, stabilită** de organele de inspecție pentru trim. X, societatea contestatoare face următoarele precizări:

- la data de X, urmare inventarierii faptice a blocurilor de marmură, travertin și calcar, se constată atât plusuri cât și minusuri cantitative la bunuri de același fel dar înregistrate scriptic pe coduri diferite. Astfel, pentru blocurile de calcar, se constată minusuri de X tone, în valoare de X lei, dar și plusuri de X tone în valoare de X lei. În aceste condiții stabilirea cheltuielii nedeductibile în sumă de X lei este nejustificată;

- cheltuiala în sumă de X lei, pentru care organele de inspecție nu au acordat drept de deducere, reprezintă un minus în gestiune neimputabil, constatat în urma inventarierii și prin urmare determină o cheltuială nedeductibilă.

Având în vedere motivele de fapt și de drept prezentate, **S.C. X SRL** solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Decizia de impunere nr. X, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, a fost stabilită obligație suplimentară de plată, către bugetul consolidat al statului, în sumă de X lei, reprezentând, impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție au stabilit, suplimentar, în sarcina **S.C. X SRL**, impozit pe profit în sumă de **X lei**, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală **X lei**, întrucât:

a) nu au fost incluse în valoarea stocurilor de materii prime cheltuielile de transport ale acestora și cheltuielile cu taxele vamale;

b) s-au înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu masa servită și cheltuieli de cazare, drept cheltuieli cu materialele nestocate în loc de cheltuieli de protocol;

c) cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea intrată în prelucrare.

a) Cu privire la neincluderea în valoarea stocurilor de materii prime a cheltuielilor de transport ale acestora și cheltuielilor cu taxele vamale

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada supusă verificării, societatea a achiziționat materii prime din țară și din afara țării;

- cheltuielile cu transportul, cu taxele vamale precum și alte cheltuieli aferente achizițiilor de materii prime, nu au fost incluse de societate în valoarea bunurilor achiziționate ci direct pe cheltuieli, fiind considerate cheltuieli ale perioadei curente, deși o mare parte din aceste bunuri au rămas în stoc, nefiind consumate în perioada fiscală în care au fost achiziționate.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală consideră că, prin înregistrarea directă a acestor cheltuieli, aferente achizițiilor de materii prime, societatea a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu suma totală de **X lei**, (în anul X cu suma de **X lei** și în anul X cu suma de **X lei**) invocând prevederile pct. 127 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 și pct. 2.2 din Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003.

b) Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu masa servită și cheltuielilor de cazare, drept cheltuieli de protocol

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că, în luna X, **S.C. X SRL** a înregistrat drept cheltuieli de protocol, în sumă totală de **X lei**, astfel:

- suma de X lei, prin operațiunea contabilă 623.1 „Cheltuieli de protocol” = 455 „Asociați conturi curente”, fără să prezinte documente;

- suma de X lei, pe baza facturii nr. X, emisă de SC XSRL X, reprezentând cheltuieli cazare pe perioada X;

- suma de X lei, pe baza facturii nr. X, emisă de SC XSRL X, reprezentând contravaloare masă servită în perioada X.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de X, organele de control consemnează faptul că, pe factura nr. X, administratorul societății a făcut mențiunea „*italianul care a venit la montaj*” dar nu au fost prezentate documente din care să rezulte că această persoană a prestat servicii către **S.C. X SRL**.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de protocol menționate mai sus, pe motiv că în anul financiar X, **S.C. X” SRL** înregistrează pierdere.

c) Cu privire la constatările organelor de inspecție potrivit cărora, cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea de materii prime intrată în prelucrare

În urma efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată au fost date spre prelucrare blocuri de marmură, travertin, calcar, etc., din care au rezultat, în unele cazuri, cantități mai mici de produse finite (plăci) și produse reziduale, decât cantitățile intrate la prelucrare.

Față de această constatare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu materia primă în sumă totală de X lei (X lei în anul X și X lei în trimestrul X), motivând că, societatea „a înregistrat cheltuieli cu materii prime consumate fără a fi regăsite în produse finite sau produse reziduale, peste limita pierderilor tehnologice (1 cm pentru fiecare tăietură, respectiv grosimea discului de tăiere) și invocând prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X SRL**, impozit pe profit, suplimentar, în sumă totală de **X lei**, astfel:

- **X lei**, pentru anul X
- **X lei**, pentru anul X.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

III. Avand în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Perioada supusă controlului: X.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit, în sarcina **S.C. X SRL**, impozit pe profit în sumă de **X lei**, ca urmare majorării bazei de impozitare cu suma de **X lei**.

Baza impozabilă, pentru calculul impozitului pe profit, a fost majorată ca urmare ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală **X lei**, întrucât:

a) nu au fost incluse în valoarea stocurilor de materii prime cheltuielile de transport ale acestora și cheltuielile cu taxele vamale;

b) s-au înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu masa servită și cheltuieli de cazare, drept cheltuieli cu materialele nestocate în loc de cheltuieli de protocol;

c) cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea intrată în prelucrare.

a) Cu privire la neincluderea în valoarea stocurilor de materii prime a cheltuielilor de transport ale acestora și cheltuielilor cu taxele vamale

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada supusă verificării, societatea a achiziționat materii prime din țară și din afara țării;

- cheltuielile cu transportul, cu taxele vamale precum și alte cheltuieli aferente achizițiilor de materii prime, nu au fost incluse de societate în valoarea bunurilor achiziționate ci direct pe cheltuieli, fiind considerate cheltuieli ale perioadei curente, deși o mare parte din aceste bunuri au rămas în stoc, nefiind consumate în perioada fiscală în care au fost achiziționate.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală consideră că, prin înregistrarea directă a acestor cheltuieli, aferente achizițiilor de materii prime, societatea a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu suma totală de **X lei**, (**în anul X** cu suma de **X lei** și **în anul X** cu suma de **X lei**) invocând prevederile pct. 127 alin. (1) din Reglementările contabile

conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 și pct. 2.2 din Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003.

Pe de altă parte, societatea contestatoare, consideră că, în mod nejustificat, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli, întrucât:

- în actele administrativ fiscale contestate, nu se menționează nimic în sensul temeiului legal, respectiv art. 21 din Codul fiscal, referitor la neadmiterea la deductibilitate pentru parte din cheltuielile de transport și cheltuielile cu taxele vamale privind importul de bunuri;
- societatea a condus contabilitatea cheltuielilor de exploatare, în conformitate cu prevederile pct. 219 alin. (1) lit. a) din OMFP nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, ținând seama de funcțiunea conturilor din Planul de conturi general, aprobat prin același ordin;
- cheltuielile cu transportul materiilor prime achiziționate în perioada supusă inspecției fiscale, au fost înregistrate în evidența contabilă pe bază de documente justificative, legal întocmite, și în conformitate cu reglementările contabile invocate mai sus.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„(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.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal”,

coroborate cu prevederile pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“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.”

Potrivit pct. 52, pct. 53, pct. 54 din din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 se precizează următoarele:

“52. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.[...]

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.[...]

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.”

În conformitate cu prevederile pct. 127 alin. (1), din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, „Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.”

De asemenea, pct. 130 din aceleași reglementări, precizează următoarele:

“(1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

(5) Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.”

În sensul prevederilor legale menționate mai sus, se rețin următoarele:

- la data intrării în gestiunea societății, bunurile procurate cu titlu oneros, se evaluează și se înregistrează în evidența contabilă proprie la nivelul costului de achiziție al bunurilor, care cuprinde **“prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.”**;

- metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil;

- 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.

Întrucât, în perioada supusă controlului, societatea comercială nu a înregistrat contravaloarea materiilor prime, la nivelul costului de achiziție al acestora, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere pentru calculul impozitului profit cu suma de **X lei**, respectiv, **în anul X** cu suma de **X lei** și **în anul X** cu suma de **X lei**, motiv pentru care **se va respinge contestația** formulată de **S.C. X SRL** pentru acest capăt de cerere.

b) Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu masa servită și cheltuielilor de cazare, drept cheltuieli de protocol

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că, în luna X, **S.C. X” SRL** a înregistrat drept cheltuieli de protocol, în sumă totală de **X lei**, astfel:

- suma de X lei, înregistrată în evidența contabilă fără documente justificată;
- suma de X lei, pe baza facturii nr. X, emisă de SC X SRL X, reprezentând cheltuieli cazare pe perioada X;
- suma de X lei, pe baza facturii nr. X, emisă de SC XSRL X, reprezentând contravaloare masă servită în perioada X, factură pe care, administratorul societății a făcut mențiunea „*italianul care a venit la montaj*”, fără să fie prezentate documente din care să rezulte că această persoană a prestat servicii către **S.C. X SRL**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna X, societatea comercială a stornat suma de X lei din contul 623.1 „Cheltuieli de protocol” suma fiind înregistrată, apoi, în contul 604 „Cheltuieli cu materialele nestocate”.

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de X lei, considerată cheltuială de protocol, pe motiv că în anul financiar X, **S.C. X SRL** înregistrează pierdere.

Pe de altă parte, petenta face următoarele precizări:

- societatea a achiziționat o linie tehnologică de prelucrare a marmurei și a granitului în baza unui contract de leasing financiar încheiat cu X SA X;

- transportul acestei linii tehnologice a fost efectuat în luna X, iar montarea acesteia a fost efectuată în luna X, de către reprezentantul firmei italiene X SPA, d-nul X care a transmis către societatea de leasing rapoarte de activitate.

- **S.C. X SRL** nu a încheiat cu firma italiană nici un contract de prestări servicii legat de montarea acestei linii tehnologice (această obligație revenind firmei de leasing) și nici în contabilitate cheltuieli cu asemenea servicii;

- cheltuielile de care se face vorbire în raportul de inspecție fiscală, nu reprezintă *cheltuieli de protocol*, cum susțin organele de control, ci cheltuieli cu cazarea și masa pentru reprezentantul firmei italiene X SPA, d-nul X, care a montat linia tehnologică achiziționată în leasing financiar, înregistrate pe bază de documente legale, suportate de societate;

- în situația neacordării dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli, organele de inspecție trebuiau să le trateze drept cheltuieli ocazionate de montarea liniei tehnologice, caz care impunea majorarea valorii de inventar a liniei tehnologice, cu valoarea acestor cheltuieli precum și recacularea amortizării pentru acest mijloc fix în funcție de noua valoare.

În susținerea celor precizate, **S.C. X SRL** depune următoarele documente:

- adresa emisă de firma italiană X SPA prin care se confirmă faptul că, „d-nul X a efectuat montajul mașinilor noastre la X - România, din data de X până la X”;

- foaie de verificări din data de X emisă de firma italiană X SPA, care cuprinde raportul clientului precum și raportul tehnicianului.

Documentele respective a fost prezentate în susținerea contestației, cu respectarea prevederilor art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră,

“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Se reține faptul că, prin referatul cu propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție nu se pronunță asupra acestor documente, potrivit prevederilor legale menționate mai sus.

În drept, pct. 52, pct. 53, pct. 54 din din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 se precizează următoarele:

“52. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.[...]

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.[...]

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.”

De asemenea, în perioada supusă verificării, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, art. 1 alin. (1) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, prevede:

„Unitățile care desfășoară activități economice, denumite în continuare agenți economici, și care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate și vor recupera uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat”

prevederi care se regăsesc și la art. 24 alin. (1) și alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

„(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.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„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.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei motivând că, în anul financiar X, **S.C. X SRL** înregistrează pierdere, astfel că, implicit, cheltuielile de protocol sunt nedeductibile fiscal, fără să analizeze natura acestor cheltuieli și nici dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele precizate mai sus se reține ca necesară reanalizarea acestor cheltuieli și în funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili caracterul deductibil sau nedeductibil al acestora.

Ca urmare, se va desființa decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor menționate mai sus, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele prezentate în decizie.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform [art. 186](#) alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea** capitolului din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **X lei**, pe baza caruia a fost emisă decizia de impunere contestată, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

c) Cu privire la constatările organelor de inspecție potrivit cărora, cantitatea de produse finite și reziduale rezultate din procesul de producție e mai mică decât cantitatea de materii prime intrată în prelucrare

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu materia primă în sumă totală de X lei (X lei în anul X și X lei în trimestrul X), motivând că, societatea „a înregistrat cheltuieli cu materii prime consumate fără a fi regăsite în produse finite sau produse reziduale, peste limita pierderilor tehnologice (1 cm pentru fiecare tăietură, respectiv grosimea discului de tăiere) și invocând prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pe de altă parte societatea contestatoare precizează că:

- în timpul controlului au fost purtate discuții cu organele de inspecție, cărora le-a fost explicat faptul că, prelucrarea blocurilor de marmură și granit implică pierderi tehnologice (nu doar 1 cm cât este explicat în raportul de inspecție) fiind vorba de materii prime, de proveniență naturală, cu forme neregulate, care necesită prelucrări pentru a obține blocuri cu formă regulată;

- în momentul prelucrării pot apărea defecte de material (fisuri), astfel că materia primă poate deveni deșeu nevalorificabil;

- în general, aceste pierderi tehnologice se încadrează în normele de consum proprii;
- în anul X, pentru lunile invocate de organele de inspecție fiscală, în care se apreciază de către acestea, contrar prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, că, o parte din cheltuiala cu materiile prime este nedeductibilă întrucât nu asigură venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus și ținând cont de prevederile legale invocate, societatea contestatoare consideră pierderile tehnologice cuprinse în normele de consum proprii ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că, organele de inspecție au procedat în mod nelegal la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu materiile prime în urma stabilirii altor norme de consum decât cele ale societății.

În drept, potrivit 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.”

Conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

De asemenea, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează, că:

„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.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 23 lit. e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;”

Față de cele reținute și în conformitate cu prevederilor legale, citate mai sus, reiese că pe perioada supusă controlului, erau deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu materiile prime, care cuprind și pierderile tehnologice, potrivit normei de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu, astfel că, se va admite contestația formulată de **S.C. X SRL** referitoare la acest capăt de cerere.

Pornind de la prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(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”, având în vedere că, în speța de față, au fost analizate mai multe categorii de cheltuieli, considerate de organele de inspecție ca nedeductibile fiscal, dar ca urmare soluționării contestației, parte din ele nu au mai avut acest caracter și luând în considerare faptul că, stabilirea de impozite revine, în exclusivitate, organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu claritate asupra cuantumului impozitului pe profit, suplimentar, datorat de **S.C. X SRL**.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform [art. 186](#) alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea Deciziei de impunere nr. X** și a capitolului din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente, pe baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

În conformitate cu prevederile pct. 12.7 și 12.8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului X prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului X, prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze

„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...].”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. X** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;

- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, urmând ca reverificarea să fie efectuată de o altă echipă de inspecție fiscală, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite, în funcție de cele reținute mai sus.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,