



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- precizează că prin Decizia nr. Z s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de Z lei și

majorările de întârziere în sumă de Z lei, precum și refacerea inspecției fiscale în termen de 30 de zile de la data comunicării având în vedere considerentele deciziei de desființare;

- arată că prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z organele de control au preluat constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z fără să pună în aplicare Decizia nr. Z și prevederile art. 216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală;

- susține că la refacerea inspecției fiscale organele de control trebuiau să analizeze "cheltuielile cu amortizarea înregistrate în evidența contabilă și calculul acestora, în raport cu mijloacele fixe utilizate în scopul realizării veniturilor impozabile asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat", cheltuieli în sumă de Z lei pentru anul 2007 și în sumă de Z lei pentru anul 2008 și să explicitizeze modul de calcul al costului de producție și prelucrare a produselor realizate pentru stabilirea diferentelor de venituri impozabile din producția obținută care au fost considerate neînregistrate (suma de Z lei în anul 2007 și suma de Z lei în anul 2008).

În consecință, consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat la refacerea inspecției fiscale strict în raport cu cele reținute în decizia de desființare, respectiv nu s-au pronunțat asupra deductibilității cheltuielilor privind amortizarea înregistrată în evidența contabilă și nici asupra situațiilor depuse de contestatoare, motiv pentru care se impune desființarea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. Z, încheiate în urma refacerii controlului în baza Deciziei nr. Z a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor prin care a fost desființată Decizia anterioară de impunere nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

În perioada 2007 – 2009, SC "X" SRL nu a calculat corect costul de producție al produselor obținute (cherestea, scânduri, lețuri, etc.), adică nu a ținut cont de veniturile din variația stocurilor, diminuând baza de impozitare cu diferența dintre valoarea efectivă a veniturilor din producția stocată (recalculată cu ocazia inspecției fiscale) și valoarea înregistrată de societate în contul 711, prin urmare organele de control au procedat la recalcularea bazei de impozitare privind impozitul pe profit rezultând diferențele în sumă de Z lei pe anul 2007, în sumă de Z lei pe anul 2008 și în sumă de Z lei pe primele 3 trimestre ale anului 2009, acestea fiind parte din cheltuielile efectuate și necuprinse în costul producției obținute.

Totodată, în anul 2008 societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli nedeductibile în sumă de Z lei (suma de Z lei - majorări de întârziere aferente obligațiilor datorate bugetului de stat și suma de Z lei – TVA neaprobata la rambursare și cheltuielile aferente din Raportul de inspecție fiscală nr. Z) și nu a înregistrat ca venituri suma totală de Z lei (Z lei - produse livrate cu avizele de însoțire a mărfurilor nr. Z și nr. Z și Z lei diferența între factura fiscală nr. Z emisă în sumă de Z lei și suma de Z lei înregistrată în evidența contabilă).

Astfel, în baza celor constatate, au diminuat pierderile stabilite de societate pentru anul 2007 de la suma de Z lei la suma de Z lei și pentru anul 2009 în totalitate de la suma de Z lei, iar pentru anul 2008 au stabilit un debit suplimentar la impozitul pe profit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la scadențe a impozitului pe profit au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de Z lei pe perioada2009.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investita să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe profit în sumă de Z lei și majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei stabilite prin Decizia de impunere nr. Z, în condițiile în care în perioada 2007 – 2009 societatea nu a calculat corect costul de producție al produselor obținute, respectiv veniturile din variația stocurilor, și nu a luat în considerare cheltuielile nedeductibile și veniturile obținute.

În fapt, în anul 2007 SC "X" SRL a dedus cheltuieli în sumă de Z lei (Z lei reprezentând mărfuri lipsă și Z lei TVA nedeductibilă), în anul 2008 a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de Z lei (Z lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata unor obligații bugetare și Z lei cheltuieli nedeductibile și TVA aferentă) și nu a înregistrat în conturi de venituri suma de Z lei (Z lei fiind valoarea unor produse livrate cu avize de însoțire a mărfurilor și Z lei reprezentând diferența neînregistrată între suma de Z lei din factura emisă și suma de Z lei înregistrată), iar în anul 2009 a considerat deductibil fiscal impozitul minim pe profit în sumă de Z lei, înregistrând cu întârziere diferența de venituri de Z lei neînregistrată în anul 2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pierderi fiscale în sumă de Z lei la sfârșitul anului 2007, în sumă de Z lei pe anul 2008 și în sumă de Z lei pe primele 3

trimestre din 2009, datorită stabilirii unui cost de producție și prelucrare sub valoarea cheltuielilor directe înregistrate și diminuării veniturilor din variația stocurilor, ceea ce a condus la determinarea în mod eronat a bazei de impunere privind impozitul pe profit și neplata la Z a impozitului pe profit stabilit în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(1) și art. 21 alin.(1) și (4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 19. - (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.

[...]

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.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, [...];

b) dobânzile/ majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile romane, potrivit prevederilor legale. [...];

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;”

coroborate cu dispozițiile pct. 12 și 13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează:

"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. [...]"

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru aceasta suma se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare."

și cu cele ale art. 17 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

"Art. 17. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, 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.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că majorările de întârziere în sumă de Z lei și taxa pe valoarea adăugată și cheltuielile stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z în sumă de Z lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și că societatea avea obligația să înregistreze la venituri suma de Z lei reprezentând contravaloarea produselor livrate cu avizele de însoțire a mărfurilor nr. Z și nr. Z precum și diferența de venituri în sumă de Z lei aferentă facturii fiscale nr. Z.

În ceea ce privește modul de calcul al costului de producție și prelucrare a produselor realizate pentru care organele de control au stabilit diferențe de venituri impozabile din producția obținută, care au fost considerate neînregistrate, în sumă de Z lei pe anul 2007, în sumă de Z lei pe anul 2008 și în sumă de Z lei pe primele 3 trimestre ale anului 2009, în materie, se face aplicarea prevederilor art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicată, unde se menționează că:

„Art. 1. (1) **Societățile comerciale**, societățile/ companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice **au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie**, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, **și contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activității.**”

coroborate cu dispozițiile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

“Art. 67. – (1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

și completate cu dispozițiile art. 127 alin.(1) și (2), art. 211, art. 212 și Cap. IV Planul de conturi general din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. Z pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se menționează:

"Art. 127. - (1) 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.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

[...]

Art. 211. – Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

Art. 212. (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

b) venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de producție și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

[...]

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

[...]

Capitolul IV PLANUL DE CONTURI GENERAL

[...]

Contul 711 „Variația stocurilor”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 „Variația stocurilor” se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);”

Luând în considerare aceste prevederi legale, rezultă că veniturile din variația stocurilor reprezintă variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de producție și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate, contul 711 închizându-se la sfârșitul fiecărei perioade cu contul 121, veniturile din producția stocată înscriindu-se alături de celelalte venituri în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Drept urmare, SC "X" SRL avea obligația să organizeze și să conducă contabilitatea de gestiune adaptată activității proprii, trebuia să calculeze pe baza datelor din contabilitate costul de producție și prelucrare al produselor finite și costul stocurilor cuprinzând toate elementele de cheltuieli directe aferente produselor finite obținute (cherestea, scânduri, lețuri, etc.), fapt nerealizat de către contestatoare.

Ca atare, organele de control luând în considerare datele și documentele puse la dispoziție, au procedat la recalcularea bazei de impunere privind calculul impozitului pe profit pe baza elementelor situației de fapt fiscale, respectiv a diferenței dintre valoarea producției obținute și totalul cheltuielilor înregistrate pentru obținerea acestei producții, stabilind diferențele de profit impozabil în sumă de Z lei pentru anul 2007, în sumă de Z lei pe anul 2008 și în sumă de Z lei pe primele 3 trimestre ale anului 2009.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat pentru anul 2008 o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze cheltuielile cu amortizarea

înregistrate în evidența contabilă, din raportul de inspecție fiscală se reține că la recalcularea costurilor de producție organele de control au preluat de pierderile fiscale anuale calculate de societate, inclusiv cheltuielile cu amortizarea din contul 681.1 în sumă de Z lei pe perioada 2007 și de Z lei pe anul 2008, la care au adăugat cheltuielile nedeductibile constatate cu ocazia verificării efectuate, **cu precizarea că amortizarea nu fost calculată în timpul controlului ci aceasta a fost acceptată și preluată în cuantumul stabilit de societate.**

În sensul acesta, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) și art. 24 alin. (1) și alin. (6) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care precizează că:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

[...]

Art. 24. Amortizarea fiscală. (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.

[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

[...]

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, utilajelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;”

Iar, **majorările de întârziere** în sumă de Z lei aferente impozitului pe profit, rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Bihor în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

