



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din ... 2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC O. SRL, jud Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr..../...12.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr.... din01.2010 asupra contestației formulate **SC O. SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr..../....12.2010.

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. .../....12.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-VL./...12.2010 întocmit de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de12.2010 potrivit adresei nr..../....12.2010 existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

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

Contestația este semnată de administratorul SC O. SRL, în persoana d-nei S. S., confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC O. SRL.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr../...12.2010, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VL/....12.2010, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, motivând următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Petenta susține că desfășoară activitate de producere a deșeurilor chimice și farmaceutice, în speță medicamente expirate .

Petenta arată că în conformitate cu Ordinul nr.219/01.04.2002 al Ministerului Sănătății și Familiei pentru aprobarea Normelor tehnice privind gestionarea deșeurilor rezultate din activitățile medicale și a Metodologiei de culegere a datelor pentru baza națională de date privind deșeurile rezultate din activitățile medicale, a încheiat contract cu SC D. N. SRL.

Petenta arata ca medicamentele expirate fiind ridicate de către această societate pe bază de proces verbal de ridicare, costul de achiziției al acestor medicamente a fost contabilizat în contul 607 " Cheltuieli privind mărfurile", respectiv ...lei in anul 2008 si ... lei in anul 2009 si considera acest cost ca fiind o cheltuială aferentă veniturilor realizate, deductibilă fiscal .

Petenta susține că organele de control au pornit de la premise greșite, invocând prevederile art.21, alin.1 și alin.4, lit.c din Codul fiscal, considerând pe de o parte că acest cost de achiziție nu este o cheltuială aferentă veniturilor, iar pe de altă parte, consideră că ar fi o cheltuială nedeductibilă, asimilând acest cost cu cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, considerând drept cheltuială nedeductibilă și taxa pe valoarea adăugată colectată de societate aferentă acestor deșeuri .

Drept urmare, petenta arată că organele de inspecție fiscală au majorat in mod nejustificat baza impozabilă a profitului, în anul 2008 cu suma de ...lei in anul 2009 cu suma de .. lei evidențiate în contul 607 si cu suma de ... lei evidențiată în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe" reprezentând TVA colectată aferentă medicamentelor expirate .

Petenta arată că aceste încadrări sunt greșite și nelegale întrucât în fundamentarea măsurii dispuse de a considera cheltuiala cu deșeurile ridicate în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au invocat dispozițiile art.21, alin.1 Cod fiscal și prevederile art.21, alin.4, lit.c Cod fiscal .

Petenta susține că potrivit dispozițiilor legale invocate, art.21, alin.1, organele de control nu justifică nici în raportul de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere, motivul de fapt pentru care costul de achiziție al deșeurilor ridicate nu poate fi considerat cheltuială aferentă veniturilor impozabile realizate, contrar prevederilor OMFP 972/2006 .

Astfel, petenta arată că organul de control avea obligația de a preciza în decizia de impunere temeiul de drept corespunzător faptei constatate, încadrarea efectuată fiind greșită, întrucât costul de achiziție reprezintă o cheltuială aferentă veniturilor impozabile .

Ori în cazul de față, petenta arată că nu este vorba nici de lipsă în gestiune și nici de bunuri degradabile,medicamentele expirate fiind considerate deșeuri ale producătorilor, astfel că încadrarea este greșită și nelegală cu încălcarea principiului de drept potrivit căruia "unde legea nu distinge, nici cel pus să o aplice nu trebuie să distingă ."

Petenta susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală polițele de asigurare a stocului de marfă pe anii 2007-2010, acestea nu fac nici un fel de referire la acest fapt, astfel că sub acest aspect încadrarea apare cu atit mai mult ca greșită și nelegală, cât timp art.21, alin.4, lit.c precizează clar că numai în situația în care nu există contracte de asigurare a stocurilor se va considera cheltuială nedeductibilă fiscal .

Totodată petenta arată că invocând prevederile art.21, alin.4, lit.j Cod fiscal, organele fiscale consideră TVA colectata de societate aferenta deșeurilo,r în sumă totală de ... lei, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal .

Ori articolul invocat se referă la contribuții plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative, astfel că temeiul de drept invocat nu este corespunzător faptei constatate .

Prin urmare, petenta arată că în mod greșit s-a făcut încadrarea în prevederile art.21, alin.1, art.21, alin.4, lit.c și j , întrucât pe de o parte organele fiscale nu au prezentat motivele de fapt încât să justifice măsura dispusă de neacordare a deductibilității cheltuielilor cu medicamentele expirate ce nu au fost considerate cheltuieli aferente veniturilor impozabile, iar pe de altă parte, în mod greșit s-a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile costul acestor deșeuri, fără să se țină cont că stocul de marfă a fost asigurat pe bază de contract .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC O. SRL are sediul în loc. Rm. Valcea, județul Vâlcea, și desfășoară activitatea de comercializarea cu amanuntul de produse farmaceutice .

Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HGnr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 05.04.2005 – 30.06.2010, constatându-se următoarele

a) În luna noiembrie 2008, în baza procesului verbal de ridicare a deșeurilor medicale de către SC D. N. SRL s-au înregistrat în evidența contabilă următoarele articole contabile :

607.09=371.09 RON

378.09=371.09 ... RON

4428.09= 371.09 ... RON

607.19=371.19 ... RON

378.19=371.19 RON

4428.19= 371.19 RON

Suma totală de ... lei înregistrată în contul 607, organele de inspecție fiscală au apreciat că reprezintă cheltuielile nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21, alin.1) și alin.4, lit. c din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

b) Similar s-a procedat și în anul 2009, organele de inspecție fiscală majorând cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de ... lei reprezentând c/v medicamentele deteriorate/expirate, conform proceselor verbale de ridicare a deșeurilor medicale de către SC Dincă Norica SRL , conform prevederilor art.21, alin.1 și alin.4, lit.c din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Tot în anul 2009, organele de control au constatat că societatea a înregistrat suma totală de ... lei reprezentând TVA colectată aferentă medicamentelor expirate astfel :

ianuarie = ... lei-(Operatorul economic a înregistrat 635=4427.09/4427.19 ptr.suma totală de ...);

octombrie = ... lei-(Operatorul economic a înregistrat 635=4427.09/4427.19 ptr.suma totală de ...

decembrie = ... lei-(Operatorul economic a înregistrat 658=4423 ptr.suma totală de ... RON);

decembrie = ... lei-(Operatorul economic a înregistrat 635=4427.19 ptr.suma totala de ... RON);

Suma totala de ... **lei Ron** au apreciat ca reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21,alin.1) și alin.4, lit. j din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

c) Similar, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil al anului **2010** cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de ...**lei** reprezentand TVA colectata aferentă medicamentelor expirate înregistrata în luna martie 2010 (635=4427 ... lei) în conformitate cu prevederile art.21, alin.1 și alin.4,lit. j din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Pentru diferența suplimentară totală de impozit pe profit în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei, în conformitate cu dispozițiile art.119, alin.(1),art.120,alin.(1) si alin. (7),art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... **lei**, reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente acestuia, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea, este legal datorată de **SC O. SRL** din Rm. Valcea .

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ...lei

Cauza supusa soluționării este daca organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în sumă de ... lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză completa asupra operațiunilor economice efectuate de petentă astfel încât să se poata stabili starea de fapt fiscala a acesteia, iar parte din fapta constatată nu este încadrată corect pe dispozițiile legale ale legii fiscale încălcate de societate .

În fapt, în perioada verificată SC O. SRL a desfășurat activitate de comercializare cu amănuntul al produselor farmaceutice .

În perioada 2008 - 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... **lei**, reprezentând contravaloarea medicamentelor expirate care nu au fost comercializate și care au depășit termenul de valabilitate .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile privind mărfurile și TVA aferenta mărfii expirate reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu dispozițiile art.21, alin.1 și alin.4, lit.c și j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

În drept, art.21, alin.1 și alin.4, lit.c și j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (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 :

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă 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. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme ;”

j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că la calculul profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Dintre cheltuielile nedeductibile specificate în mod expres de legea fiscală se numără și **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă 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 .

Totodată se reține că sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în contabilitate marfă expirată care a fost evidențiată în contul 607 “cheltuieli cu mărfurile” în sumă de... lei, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfii expirate în sumă de ... lei evidențiată în contul 635 “cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte”, cheltuieli care au fost considerate de petentă ca fiind deductibile din punct de vedere fiscal .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea au stabilit că, cheltuielile aferente mărfii expirate reprezintă cheltuială nedeductibilă, în conformitate cu dispozițiile art.21, alin.4, lit.c din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfii expirate, care a fost evidențiată tot într-un cont de cheltuială este tot nedeductibilă, în conformitate cu dispozițiile art.21, alin.4, lit.j din același act normativ .

Dacă se au în vedere dispozițiile art.21, alin.4, lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil **acele cheltuieli care privesc marfa degradată, neimputabilă, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă** .

Analizând aceste prevederi legale rezultă că cheltuiala cu marfa expirată reprezintă cheltuială nedeductibilă numai dacă este neimputabilă și pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare .

Ori din constatările efectuate de organele de control, **la motivele de fapt, nu rezultă dacă petenta a avut sau nu încheiate contracte de asigurare pentru marfa expirată, astfel încât să se poată stabili caracterul deductibil/nedeductibil al cheltuielilor cu marfa expirată** .

Nici din nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală de administratorul societății în data de11.2010 nu rezultă că societatea ar fi încheiat un contract de asigurare pentru marfa expirată .

O dată cu formularea contestației, petenta a anexat la dosarul cauzei polițe de asigurare încheiate cu firma de asigurări A.-Ț. SA, astfel :

- pentru perioada 01.11.2007-31.10.2008 a asigurat clădirire, marfă (medicamente), alte cheltuieli și bunuri casabile ;

- pentru perioada 01.11.2008 - 31.10.2009 a asigurat clădiri, mijloace circulante și cheltuieli ;

- pentru perioada 06.11.2009 - 05.11.2010 a asigurat clădiri, mijloace fixe și cheltuieli ;

- pentru perioada 22.11.2010-21.11.2011 a asigurat clădire și stoc de marfă la preț de achiziție .

Din cuprinsul polițelor de asigurare rezultă însă că aceste bunuri au fost asigurate pentru evenimente, cum ar fi : incendiu, trăsnet, explozie, cădere corpuri, cutremur, inundație și **alte riscuri** .

De reținut este faptul că **petenta nu a anexat la dosarul cauzei contractul de asigurare încheiat cu firma de asigurări, pentru a se vedea care sunt condițiile de asigurare și clauzele contractuale încheiate cu aceasta, precum și ce anume intră în categoria altor riscuri, respectiv dacă marfa expirată intră sau nu în această categorie .**

Față de cele de mai sus, se reține că din polițele de asigurare, așa cum au fost prezentate, nu rezultă dacă marfa expirată s-ar încadra sau nu în categoria evenimentelor asigurate care pot să apară ca urmare a expirării termenului de valabilitate al medicamentelor .

Rezultă așadar că la stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească dacă petenta are încheiat sau nu un contract de asigurare pentru mărfurile expirate, astfel încât acestea să poată stabili caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu marfa expirată .

Potrivit deciziei de impunere, care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, nu rezultă decât că " Suma totală de ...înregistrată în contul 607 reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21, alin.1 și alin.4, lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare ", fără a se prezenta în mod clar operațiunea economică, respectiv dacă petenta are sau nu contract de asigurare pentru marfa expirată .

Așa cum s-a reținut anterior din dispozițiile legale invocate, cheltuiala cu marfa expirată este nedeductibilă la calculul profitului impozabil numai dacă marfa este **neimputabilă și nu au fost încheiate contracte de asigurare**, ori din constatările efectuate de echipa de control nu rezultă acest lucru, astfel încât să se poată concluziona că într-adevăr costul de achiziție al mărfii expirate reprezintă o cheltuială nedeductibilă .

În ceea ce privește temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea sumei de lei reprezentând TVA aferenta mărfii expirate, respectiv dispozițiile art.21, alin.4, lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că aceste prevederi legale se referă la **cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative** .

Ori așa cum este bine știut taxa pe valoarea adăugată reprezintă **o taxă și nu o contribuție** așa cum au considerat-o organele de control astfel încât să se poată încadra în această categorie a cheltuielilor nedeductibile .

Rezultă așadar că fapta constatată și prezentată atât în decizia de impunere cât și în raportul de inspecție fiscală nu este încadrată pe articol și text de lege astfel încât să se

poată concluziona că taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfii expirate ar reprezenta o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal .

Potrivit prevederilor OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, se rețin următoarele :

“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Ori ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege operațiunea economică ce ar fi fost efectuată de petentă, astfel încât să fie aplicabile dispozițiile art.21, alin.4, lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Concluzionând, din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, fapta constatată și temeiul de drept in vigoare aferent fiecărei perioade fiscale .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impozitului pe profit în sumă delei, ceea ce impune desființarea în parte a pct.2.1.1, pct.2.1.2 și pct.2.1.3 - impozit pe profit din Decizia de impunere nr. ../....12.2010 și CAP.III-impozit pe profit, al raportului de inspecție fiscală nr.F-VL ../....12.2010 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

“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.”

2) Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, o parte din debitul care le-a generat este incert și acesta urmează a fi reanalizat de organele de control .

În fapt, potrivit deciziei de impunere, organele de control au calculat în sarcina petentei, majorări și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ...lei .

Prin contestația formulată, petenta a contestat , în parte, impozit pe profit în sumă de ... lei, iar prin decizia de impunere a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei .

În punctul de vedere exprimat de organele de control cu privire la contestația formulată de SC O. SRL, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../....01.2011, acestea au procedat la defalcarea accesoriilor aferentei sumei contestate de 3.468 lei, stabilind accesorii în sumă de ... lei, prezentându-se tototată și calculul acestora .

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale " și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, o parte din debitul care le-a generat în sumă de ...lei urmează a fi reanalizat, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de ...lei urmează să fie recalulate o dată cu acesta, iar pentru diferența de ... lei accesorii aferente impozitului pe profit necontestat, organele de soluțioare a contestației se vor pronunța în consecință .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.1 lit.a) și alin 2 , art.211, art.216 alin.(1) și alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

DECIDE

Art.1 Respingerea contestației formulată de **SC O. SRL** din Rm Valcea, ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.... din12.2010, CAP 2, pct.2.1.1, pct.2.1.2 și pct.2.1.3 și a CAP.III al raportului de inspecție fiscală nr.F-VL ...din12.2010 pentru suma totală de ... lei din care : ...lei impozit pe profit și ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,