

DECIZIA NR. 247

DIN 03.09.2012

**Privind : soluționarea contestației formulate de
SC X SRL Hingulesti, judetul Vrancea, depusa si inregistrata la
DGFP Vrancea sub nr. 17372/13.07.2012**

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de de SC X SRL Hingulesti, judetul Vrancea, prin contestatia depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr. 17372/13.07.2012, asupra incorectei stabiliri a obligatiei fiscale in suma de ... lei, reprezentind : impozit pe profit = .. lei si accesorii impozit pe profit = .. lei , de catre reprezentantii DGFP Vrancea – Activitatea de Inspectie Fiscala , prin <Decizia de impunere nr F-VN 1080 / 13.06.2012> si Raportul de inspectie fiscala nr F-VN 734 / 13.06.2012

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, astfel :

-documentele mai sus mentionate au fost comunicate in data de 18.06.2012 (conform semnatura de primire de pe adresa de inaintare nr. 5041/14.06.2012, aflata in xerocopie la dosarul cauzei) ;

- contestatia a fost depusa la DGFP Vrancea in data de 13.07.2012, fiind inregistrata sub nr. 17372.

Prin urmare, constatind ca sunt indeplinite prevederile art 205, 206 privind “forma si continutul contestatiei” si art 209 alin (1) privind “organul competent” din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala – DGFP Vrancea, prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este legal investita sa analizeze contestatia formulata de SC X SRL Hingulesti , judetul Vrancea.

I . Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

1).Referitor la cheltuielile cu dobinzile, comisioanele si asigurarile aferente autoturismelor achizitionate in leasing

Reglementarile contabile conforme Directivei a -IV-a a Uniunii Europene stabilesc la art. 106(1) : „cheltuielile efectuate in legatura cu imobilizarile corporale utilizate in baza unui contract de inchiriere, locatie de gestiune sau alte contracte similare, se evidentiaza in contabilitatea entitatii care le-a efectuat la imobilizari corporale sau drept cheltuieli in perioada in care au fost efectuate, in functie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate in legatura cu imobilizarile corporale proprii”.

Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal trateaza cheltuielile nedeductibile sau cu deductibilitate limitata in articole separate, fara a lasa posibilitatea confuziei intre diverse categorii de cheltuieli , astfel : art. 21(3) lit.n) defineste ca fiind „cheltuieli cu deductibilitate limitata” – „cheltuielile de functionare , intretinere si reparatii , exclusiv cele privind combustibilul , aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice , deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii” ; art. 23(1) prevede : „cheltuielile cu dobinzile sunt integral deductibile in cazul in care gradul de indatorare al capitalului este mai mic sau egal cu 3...” ; art. 25(2) stabileste faptul ca „in cazul leasingului financiar , utilizatorul deduce dobinda...” .

In mod eronat, organul de control asimileaza cheltuielile cu dobinzile, comisioanele si asigurarile aferente unui numar de 3 (trei) autoturisme achizitionate in leasing – cu cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii , considerandu-le nedeductibile fiscal intrucit nu sunt aferente unui singur autoturism destinat deservirii administratorului societatii , conform prevederilor art. 21(3) lit. n). din Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal . Autoturismele fac obiectul unor contracte de leasing financiar, potrivit carora utilizatorul trebuie considerat proprietar. De asemenea, in privinta dobinzilor nu se pune problema nedeductibilitatii, deoarece gradul de indatorare al societatii este egal cu 0,9 (fiind deci mai mic decat 3).

2).Referitor la cheltuielile cu amortizarea autoturismelor achizitionate in leasing si a unei combine din dotarea societatii

Organul de inspectie a incadrat cheltuielile cu amortizarea autoturismelor in categoria cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii prevazute de legiuitor la art. 21(3) lit. n) din Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal , considerandu-le nedeductibile fiscal pe cele care nu sunt aferente unui singur autoturism destinat deservirii administratorului societatii, desi Legea nr. 15/1994 arata fara echivoc faptul ca amortizarea reprezinta modalitatea de recuperare a capitalului imobilizat, datorita uzurii fizice si morale la care sunt supuse mijloacele fixe. Totodata, la control se asimileaza data darii in folosinta a combinei cu data inceperii recoltatului (in iunie 2011), fara sa se tina cont de faptul ca societatea a intocmit procesul verbal de punere in functiune a combinei in luna februarie 2011.

Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal prevede la art. 24 : ”(1) - cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, ansamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, potrivit prezentului articol” ; „(2) lit. a) – mijlocul fix amortizabil este detinut si utilizat in productia , livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative” ; „(11) lit. a) – amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza : incepind cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune”.

Legea amortizarii mijloacelor fixe nr. 15/1994 prevede la art. 1 : „unitatile care desfasoara activitati economice, denumite in continuare agenti economici, si care imobilizeaza capital in active corporale si necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau in timp, vor calcula , vor inregistra in contabilitate si vor recupera uzura fizica si morala a acestora, pentru recuperarea capitalului angajat ; aceste operatiuni sunt denumite generic amortizarea capitalului imobilizat”.

3).Referitor la cheltuielile cu materialele folosite la repararea constructiei denumita „patul dublu porumb”, considerate la control ca fiind cheltuieli de natura „investitiilor in curs”

Organul de inspectie fiscala nu a cerut explicatii cu privire la aceste cheltuieli si nu a intocmit o anexa pentru a se putea identifica natura si structura lor ; aceste cheltuieli care in fapt au fost efectuate in vederea repararii constructiei utilizate pentru depozitarea cerealelor („patul dublu porumb”) sunt deductibile fiscal .

Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Uniunii Europene prevad la art. 107(1) : „costul reparatiilor efectuate la imobilizarile corporale , in scopul utilizarii continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuiala in perioada in care este efectuata. Aceasta prevedere clara arata ca reparatiile nu pot fi asimilate investitiilor in curs, ci trebuie recunoscute drept costuri curente.

Petenta afirma ca nu intelege ce criterii au stat la baza incadrarii cheltuielilor respective in categoria investitiilor in curs de executie, atita vreme cit societatea nu a demarat o astfel de investitie ; raportul de inspectie nu aduce nici o clarificare in acest sens.

4).Referitor la veniturile din variatia stocurilor, neinregistrate la data de 31.12.2011

La control se stabileste ca societatea nu a inregistrat venituri din variatia stocurilor in suma de .. lei, fapt pentru care se majoreaza baza impozabila ce aceasta suma, calculindu-se impozitul pe profit aferent.

Nici in continutul raportului de inspectie si nici in anexa nu se precizeaza documentele si rationamentul fiscal care au condus la aceste influente asupra profitului impozabil.

Verificind modul de determinare a productiei <in curs>, petenta considera ca din suma de ... lei stabilita la control, doar suma de lei reprezinta productia <in curs> neinregistrata , diferenta de lei fiind incorect stabilita, astfel :

-Luna iulie 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = ... lei . Suma contestata = lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidatul culturii de rapita, fiind intocmit bonul de consum nr. 2/03.07.2011 in valoare de lei. In ceeasi luna s-a recoltat rapita in cantitate de kg , fiind inregistrata la pretul de lei . Tot in aceasta luna rapita a fost valorificata cu factura nr. 210/23.07.2011, la pretul de vinzare de lei , inregistrindu-se un profit de lei / kilogram . Profitul impozabil nu a fost influentat deoarece inregistrarea si scaderea din gestiune a productiei <in curs> in valoare de lei presupune venituri si cheltuieli egale.

- Luna august 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = 0 lei . Suma contestata = lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidarea culturii de floarea soarelui, conform bonului de consum nr. 12/10.08.2012 in valoare de lei . Concomitent s-a recoltat cantitatea de lei kg. floarea soarelui, inregistrata la pretul de lei / kilogram . Cu factura nr. 218/31.08.2011 , intreaga cantitate de 684.750 kg. a fost valorificata la pretul delei / kilogram , inregistrindu-se un profit in suma de lei . Ca si in cazul lunii iunie, inregistrarea si scaderea din gestiune a productiei <in curs> in valoare de lei presupune atat venituri cit si cheltuieli echivalente, neinfluientind profitul impozabil.

-Luna septembrie 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = lei . Suma contestata = lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidarea culturii de porumb, fiind intocmit bonul de consum nr. 8/20.09.2011 in valoare delei. In aceeasi luna s-a efectuat recoltarea cantitatii de kg. porumb, inregistrindu-se stocul de porumb la pretul de lei/kg. Concomitent, cu facturile nr. 223/29.09.2011 si nr. 225/30.09.2011 s-a valorificat cantitatea de kg. la preturi cuprinse intre lei si lei , cu un profit / kilogram in medie de lei, acoperindu-se integral cheltuiala cu erbicidarea culturii. Ca si in lunile precedente, inregistrarea productiei in curs si scaderea acesteia din gestiune cu ocazia recoltarii presupune venituri si cheltuieli echivalente fara sa fie influentat profitul.

-Luna octombrie 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = lei ; suma contestata = 0 lei .

-Luna noiembrie 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = lei ; suma contestata = 0 lei .

-Luna decembrie 2011 : suma stabilita la control = lei, din care suma insusita de societate = 0 lei ; suma contestata = lei .In acesta luna societatea nu a facut lucrari pentru intretinerea culturilor si nu a efectuat consumuri aferente productiilor in curs, astfel incit nu se justifica majorarea profitului impozabil cu suma de lei , considerata la control ca fiind productie in curs neinregistrata din variatia stocurilor .

Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Uniunii Europene prevad la cap. VII functionarea contului 711"Venituri aferente stocurilor de produse" ; cu ajutorul acestui cont se tine evidenta costului de productie al produselor stocate , precum si variatia acestora. Luind in considerare aceasta reglementare , petenta contesta suma de ... lei despre care considera ca reprezinta variatie a stocurilor fara influenta asupra profitului impozabil si pentru care nu exista argumentare pe baza de documente din partea organului de inspectie .

5).Referitor la subventiile acordate pentru campania din anul 2011

Prin raportul de inspectie fiscala se majoreaza profitul impozabil cu suma de lei reprezentind subventii acordate de stat prin APIA, motivatia fiind ca subventia trebuia inregistrata in veniturile anului fiscal 2011, caruia ii era aferenta, desi a fost incasata in anul 2012.

Petenta contesta aceasta masura intrucit Decizia APIA nr. 3103777/27.12.2012 a fost transmisa societatii la data de 1.01.2012 (fiind inregistrata sub nr. 471/10.01.2012). Subventia in suma de lei a fost incasata tot in anul 2012 , din fondurile bugetare aferente anului 2012 , dupa cum urmeaza : in data de 27.01.2012 – 240.451,34 lei si in data de 02.02.2012 – 158.447, 20 lei . In decizia mentionata se specifica faptul ca subventia reprezinta sprijin pentru <campania agricola 2011> si nu pentru <exercitiul financiar 2011>. Organul de inspectie nu a avut in vedere faptul ca o campanie agricola se intinde pe parcursul a cel putin 2 ani , in functie de culturile infiintate ; astfel, societatea a infiintat culturi in trimestrul IV 2011 , care se vor finaliza abia in anul 2012.

Conform anexei la contestatie, valoarea cheltuielilor pentru culturile infiintate in anul 2011 (dar care vor fi valorificate abia in anul 2012) insumeaza lei ; asadar , subventia in suma de lei va acoperi cheltuielile pentru anul fiscal 2012, fiind ocazionate de intretinerea , recoltarea si valorificarea culturilor infiintate in anul 2011.

Inregistrarea in evidenta contabila a subventiei primite s-a efectuat cu respectarea Ordinului nr. 3055/2009 si a Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a – IV –a a Uniunii Europene, debitandu-se contul bancar si creditandu-se conturile de venituri la momentul incasarii acestora.

Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Uniunii Europene prevad la capitolul VII functionarea contului 741 „Venituri din subventii de exploatare” : „cu ajutorul acestui cont se tine evidenta subventiilor cuvenite entitatii in schimbul respectarii anumitor conditii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia ; in creditul acestui cont se inregistreaza subventiile de exploatare primite sau ce urmeaza a fi primite ,”.

Legea contabilitatii nr. 82/1991 prevede la art. 6 : „(1) inregistrările in contabilitate se fac cronologic si sistematic , potrivit planului de conturi si normelor emise in conditiile prevederilor art. 4” ; „(2) orice operatiune economica se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un in scris care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobindind astfel calitatea de document justificativ”.

In aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, societatea a inregistrat cronologic incasarea subventiei de la data intrarii sumelor in cont, creditind contul 741 prin debitul contului 512 , asa cum prevede planul de conturi . Atit data la care societatea a intrat in posesia deciziei de aprobare a subventiei , cit si datele intrarii banilor in contul societatii corespund anului fiscal 2012.

II. Prin Decizia de impunere nr F-VN 1080/13.06.2012 se stabileste obligatia fiscala in suma de .. lei , din care se contesta suma de .. lei reprezentind : impozit pe profit = .. lei ; majorari de intirziere impozit pe profit = .. lei ; penalitati de intirziere impozit pe profit = .. lei .

In referatul nr. 6458/30.07.2012 reprezentantii Activitatii de Inspecție Fiscala propun respingerea contestatiei ca fiind “netemeinica” si “nemotivata”.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte.

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr F-VN 1080/13.06.2012

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea masurii de stabilire a obligatiei fiscale in suma de lei reprezentind : impozit pe profit = lei ; majorari de intirziere impozit pe profit = lei ; penalitati de intirziere impozit pe profit = lei .

IN FAPT, in Raportul de inspectie fiscala nr F-VN 734 / 13.06.2012 (care a stat la baza intocmirii Deciziei de impunere nr F-VN 1080 / 13.06.2012) se mentioneaza la capitolul privind impozitul pe profit faptul ca perioada supusa verificarii este cuprinsa intre data de 01.01 si data de 31.12.2011 , deficientele constatate fiind urmatoarele :

1). In perioada ianuarie – noiembrie 2011 se inregistreaza in mod nejustificat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de lei cu dobinzi, comisioane si asigurari si respectiv cheltuieli cu amortizarea in suma totala de lei , generate de un numar de trei contracte de leasing pentru autoturismele Seat Leon , Audi A 4 si Dacia Logan (in conditiile in care deja s-au inregistrat cheltuieli de acesta natura aferente autoturismului Audi Q 7 folosit de asociatul unic al societatii) .

2). In luna ianuarie 2011 societatea achizitioneaza o combina Class pe care o utilizeaza pentru recoltarea culturilor in luna iunie 2011, inregistrind nejustificat cheltuieli cu amortizarea in suma de lei (..... lei / luna) in perioada februarie – mai 2011.

3). In lunile iunie 2011, iulie 2011, august 2011 si decembrie 2011, societatea achizitioneaza materiale destinate realizarii unor investitii (tabla zincata, plasa sudata, confectii metalice, etc. in suma totala de lei), inregistrindu-le eronat in categoria cheltuielilor de exploatare curente.

4). a). In perioada iulie–noiembrie 2011 sunt inregistrate cheltuieli in suma totala de lei aferente combustibililor, ingrasamintelor chimice si semintelor, precum si contravaloarea prestarilor de servicii aferente lucrarilor efectuate, fara a se inregistra concomitent pe venituri productia in curs de executie in acelasi quantum . b). De asemenea, in semestrul II 2011 societatea inregistreaza cheltuieli in suma de .. lei cu recoltarea griului si cheltuieli cu recoltarea porumbului in suma de .. lei – fara a inregistra in mod proportional majorarea productiei ramase in stoc la 31.12.2011 : cu .. lei (.. lei / .. kg. x ... kg.) in cazul stocului de ramas la griu (..... kg. din cantitatea de kg. recoltata) si respectiv cu lei in cazul stocului ramas la porumb (.... kg. din cantitatea de ... kg. recoltata).

5). Subventia in suma de lei acordata pentru anul 2011 in baza Deciziei nr. 3103777/27.12.2011 emisa de Agentia de Plati si Interventie pentru Agricultura, a fost inregistrata in mod eronat pe veniturile anului 2012 ; in consecinta, veniturile anului 2011 au fost diminuate in mod nejustificat cu acelasi quantum.

IN DREPT , se aplica prevederile urmatorului cadru legal :

Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal

-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”.

-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”; (3) lit. n) : „ Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

-art. 24 (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”. (2) „Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative” ; (11) „Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

OMF nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene

-pct. 52(1) „Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului”.(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, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”.

-pct. 157(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”.

-pct. 236(1) „ Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”.

IN SPETA , luind în considerare și referatul nr. 6458/30.07.2012 întocmit de reprezentanții DGFP Vrancea - Activitatea de Inspectie Fiscala, nu se pot reține argumentele petentei din următoarele considerente :

1). Referitor la faptul ca în perioada ianuarie – noiembrie 2011 se înregistrează în evidenta contabila cheltuieli în suma de ... lei cu dobinzi, comisioane și asigurări și respectiv cheltuieli cu amortizarea în suma de .. lei aferente autoturismelor achiziționate în leasing

Organele de inspectie fiscala au diminuat cheltuielile aferente anului 2011 :

-cu suma de .. lei reprezentind dobinzi, comisioane și asigurări aferente unui număr de trei contracte de leasing pentru autoturisme (altele decât autoturismul Audi 7 care deservește asociatul unic al societății, achiziționat de asemenea în baza unui contract de leasing) ;

-cu suma de .. lei reprezentind amortizarea aferenta celor trei autoturisme achizitionate in leasing, inclusa in cheltuielile anului 2011 ;

-in mod justificat la control nu se admite deductibilitatea sumele mai sus mentionate (.. lei si respectiv lei), intrucit societatea nu face dovada ca aceste autoturisme au fost utilizate în „scopul realizării de venituri” prin desfasurarea de activitati economice (contrar prevederilor *art. 21 alin 1 din Legea 571/2003 R privind Codul fiscal*) ; din alt punct de vedere, nu au nici caracterul unor mijloace fixe amortizabile, intrucit nu au fost utilizate pentru “productia, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii , pentru a fi inchiriate tertilor, sau in scopuri administrative”, obligativitate precizata de *art. 24 alin 2 lit.a) din acelasi act normativ*.

Argumentele petentei nu iau in considerare intentiile clar exprimate ale legiuitorului :

- invocarea art. 1 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea mijloacelor fixe („unitatile care desfasoara activitati economice, denumite in continuare agenti economici, si care imobilizeaza capital in active corporale si necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau in timp, vor calcula , vor inregistra in contabilitate si vor recupera uzura fizica si morala a acestora pentru recuperarea capitalului angajat ; aceste operatiuni sunt denumite generic *amortizarea capitalului imobilizat*”) se face fara a analiza in primul rind *incadrarea in categoria mijloacelor fixe amortizabile* pe baza conditiilor prevazute de art. 24 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal („mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii: este deţinut şi utilizat în producţia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau în scopuri administrative”) ;

-in mod similar , invocarea prevederilor art. 23(1) din Legea nr. 571/2003 R privind Codul fiscal : „cheltuielile cu dobinzile sunt integral deductibile in cazul in care *gradul de indatorare al capitalului* este mai mic sau egal cu 3...” este valabila doar in cazul unui *capital delimitat conform prevederilor legale si care nu poate sa includa achizitii care nu au un scop economic* .

-de asemenea, petenta invoca Reglementarile contabile conforme Directivei a -IV-a a Uniunii Europene, care stabilesc la art. 106(1) modalitatea de inregistrare a cheltuielilor ocazionate de contractele de leasing („cheltuielile efectuate in legatura cu imobilizarile corporale utilizate in baza unui contract de inchiriere ... *sau alte contracte similare* se evidentiaza in contabilitatea entitatii care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli in perioada in care au fost efectuate..”) fara a pune insa accentul pe conditia continuta in acest text de lege, respectiv precizarea ca evidentierea in contabilitate se face „*in functie de beneficiile economice aferente*” .

2). Referitor la inregistrarea cheltuielilor in suma de lei cu amortizarea combinei Class

In luna ianuarie 2011 societatea achizitioneaza o combina Class pe care o utilizeaza pentru recoltarea culturilor in luna iunie 2011 ; la control se considera ca punerea in functiune a fost efectuata la data recoltarii, societatea inregistrind nejustificat cheltuieli cu amortizarea in suma de lei (..... lei / luna) in perioada februarie – mai 2011.

Desi in contestatie petenta specifica faptul ca a fost intocmit procesul verbal de punere in functiune in luna februarie 2011 (subliniind ideea ca ar fi avut dreptul de a include pe cheltuieli amortizarea incepind cu luna punerii in functiune si invocind in acest sens prevederilor art. 24 alin. 11 lit. a) din Legea 571/2003 R privind codul fiscal), *nici cu ocazia inspectiei fiscale si nici pentru sustinerea afirmatiei din contestatie - petenta nu a prezentat procesul verbal mentionat*.

3).Referitor la inregistrarea eronata a materialelor pentru investitii pe cheltuielile de exploatare curente

In anul 2011 societatea achizitioneaza materiale destinate realizarii unor lucrari de natura investitiilor, in suma totala de lei, inregistrindu-le eronat in categoria cheltuielilor de exploatare curente.

In contestatie se argumenteaza ca aceste achizitii de materiale au fost efectuate in vederea *repararii* constructiei denumita „patul dublu porumb” si reprezinta cheltuieli deductibile fiscal. In fapt, aceasta constructie nu figureaza inregistrata in centralizatorul mijloacelor fixe aflat la dosarul cauzei in xerocopie; in consecinta, in mod logic *nu se poate „repara” o constructie inexistenta* din punctul de vedere al evidentei contabile.

4).Referitor la veniturile din variatia stocurilor, neinregistrate la data de 31.12.2011

Petenta contesta suma de lei despre care afirma ca reprezinta variatie a stocurilor fara influenta asupra profitului impozabil , in urmatoarea structura :

**Pentru luna iulie 2011* , suma stabilita la control = lei ; suma contestata = ... lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidatul productiei de rapita; in acest scop s-a intocmit *bonul de consum nr. 2/03.07.2011* in valoare de lei ; in aceeași luna s-a recoltat rapita , care a fost valorificata inregistrindu-se profit. *Pentru luna august 2011* : suma stabilita la control = lei ; suma contestata = lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidarea culturii de floarea soarelui, conform *bonului de consum nr. 12/10.08.2012* in valoare de lei; in aceeași luna s-a recoltat floarea soarelui, care a fost valorificata inregistrindu-se profit. *Pentru luna septembrie 2011* : suma stabilita la control = lei ; suma contestata = ... lei se justifica astfel : in aceasta luna s-a efectuat erbicidarea culturii de porumb, conform *bonului de consum nr. 8/20.09.2011* in valoare de lei; in aceeași luna s-a recoltat porumbul, care a fost valorificat inregistrindu-se profit.

Cu adresa de inaintare nr. 17372/27.08.2012 petenta depune *bonurile de consum* mai sus mentionate ; contrar prevederilor Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile , acestea *nu au continutul minimal obligatoriu de informatii, respectiv nu contin „semnătura gestionarului și a primitorului”*(pct. 5 al formularului cod 14-3-4A), astfel incit nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei .

Pentru a reda miscarea stocurilor de erbicide , petenta a inaintat cu aceeași adresa „fisele produsului”(fisele de magazie pentru erbicidele mentionate in bonurile de consum nr. 2, 3 si 8 / 2011). Aceste fise de asemenea nu pot fi luate in considerare de organul de solutionare a contestatiei intrucit *contin adaugiri efectuate cu pixul (ultima cifra a anului)*, fara a se face mentiuni pe document despre persoana care a efectuat adaugirile, data, motivatia si fara ca persoana in cauza sa semneze.

***Pentru luna decembrie 2011*, suma stabilita la control = lei este contestata in intregime. Petenta afirma ca nu intelege rationamentul stabilirii acestei diferente asupra profitului impozabil, intrucit in aceasta luna societatea nu a facut lucrari pentru intretinerea culturilor si nu a efectuat consumuri aferente productiilor <in curs>.

Facem precizarea ca *provenienta si structura sumei de lei sunt clar explicate in raportul de inspectie fiscala (fiind de asemenea corect stabilite)*, astfel : in semestrul II 2011 societatea inregistreaza cheltuieli in suma de lei cu recoltarea griului si cheltuieli cu recoltarea porumbului in suma de lei – fara a inregistra in mod proportional majorarea productiei ramase in stoc la 31.12.2011 : cu lei (..... lei / kg. x kg.) in cazul stocului de ramas la griu (.... kg. din cantitatea de kg. recoltata) si respectiv cu lei in cazul stocului ramas la porumb (..... kg. din cantitatea de kg. recoltata).

4).Referitor la veniturile din subventii neinregistrate in anul 2011

Sunt aplicabile prevederile art. 19(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : „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”

De asemenea în conformitate cu pct. 36 din reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul nr. 3055/2009 cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2010, elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute de reglementări, conform contabilității de angajamente :

“(1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

“(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli”.

Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsura ce numerarul sau echivalentul sau este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

Potrivit pct. 42 ”principiul independenței exercitiului “ din aceleași reglementări contabile “Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor”.

Conform pct. 236 din aceleași reglementări contabile, subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.”

Astfel, subvențiile aferente veniturilor se recunosc ca venituri 741 “Venituri din subvenții de exploatare” ale perioadei în care sunt efectuate cheltuielile corespunzătoare.”

În “Decizia nr. 3103777/27.12.2011 “ aflată la dosarul cauzei în xerocopie se face mențiunea că acordarea plăților în cadrul schemelor de sprijin pe suprafața se referă la “campania 2011” ; în mod justificat la control se consideră veniturile din subvenții ca fiind aferente exercitiului financiar 2011.

Urmare aspectelor prezentate la pct. 1, 2, 3 și 4 - contestația urmează să fie respinsă în temeiul pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: “11.1. Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

In ceea ce privește contestația formulată împotriva raportului de inspectie fiscala nr F-VN 734/13.06.2012

Cauza supusa solutionarii este daca acest capat de cerere poate face obiectul caii administrative de atac , respectiv daca DGFP Vrancea, prin Biroul Solutionarea Contestatiilor, se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere..

IN FAPT, din contestația nr. 17372/13.07.2012 rezultă faptul că petenta se îndreaptă și împotriva raportului de inspectie fiscala nr F-VN 734/13.06.2012.

IN DREPT, OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala precizeaza la art 209* („organul competent”) limita competentei organului de solutionare a contestatiei , astfel : (1) „Contestațiile formulate împotriva -deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere ... se soluționează.....”.

IN SPETA, se retine faptul ca titlul de creanta pentru impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat il constituie decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale fata de contribuabil, la baza acesteia fiind raportul de inspectie fiscala prevazut de art 109 alin (2) , care este actul premergator emiterii deciziei de impunere.

“ART. 109 (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal. (2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Se retine de asemenea ca potrivit art 205(1) din OG 92/2005 privind Codul de procedura fiscala , contestatiile se formeaza „împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrativ fiscale (...) , iar raportul de inspectie in cauza nu constituie titlu de creanta sau act administrativ susceptibil de a fi contestat .

Pentru considerentele aratate ,

-si in temeiul art 217 (1) din OG 92/2003 R privind codul de procedura fiscala („Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei”);

-la capatul de cerere privind Raportul de inspectie fiscala nr F-VN 734/13.06.2012, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca fiind inadmisibila.

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie, art. 216 si 217(1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art 11.1 din <Ordin nr. 2137 / 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea **titlului IX** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală>, se

DECIDE :

1). Respingerea contestatiei formulata impotriva <Deciziei de impunere nr F-VN 1080/13.06.2012>, ca fiind neintemeiata, pentru suma de lei , reprezentind : impozit pe profit = ... lei si accesorii impozit pe profit = .. lei .

2) Respingerea a contestatiei formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr F-VN 734 / 13.06.2012 ca fiind inadmisibila, intrucit acesta nu reprezinta un act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale .

