



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA NR.1491
din2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. și înregistrată la
D.G.F.P. Județul Brăila
sub nr...../.....2012

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală 5 prin adresa nr.../.....2, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr...../.....2, asupra contestației formulate de S.C. S.R.L. Brăila împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2, întocmită de organul competent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală.

S.C. S.R.L. are sediul în Municipiul Brăila, strada, nr..., bloc, sc....., ap.... are atribuit codul fiscal RO și numărul de înregistrare la O.R.C. J09/.../.....

D.G.F.P. Județul Brăila, verificând îndeplinirea condițiilor de procedură prevăzute de art.205, art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile incidente din O.P.A.N.A.F. nr.2137/25.05.....1 a constatat că această acțiune prezintă o semnătură indescifrabilă care ar reprezenta-o pe doamna administrator în calitate și de reprezentant al societății comerciale,, confirmată de ștampila în original a acesteia.

Obiectul contestației formulate de S.C. S.R.L. Brăila privește debitele parțiale înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2 de către Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv suma de lei , din care :

-..... lei, reprezentând impozit pe profit calculat suplimentar de plată;

-..... lei, reprezentând accesoriile (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată;

-..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată;

-.....lei, reprezentând accesoriile (dobânzi/majorări de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată .

Cum Decizia de impunere nr.....2 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.....2 au fost comunicate reprezentantei societății comerciale în data de2, cu adresa nr...../.....2, când aceasta a semnat și ștampilat pentru primire, în aceeași dată, înscriind „Am primit un exemplar2”, iar contestația a fost înaintată cu adresa nr...../.....2, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr...../.....2, se constată că a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, în contextul celor reținute sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila.

I. Contestația este formulată de către S.C. S.R.L. Brăila împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală2 , întocmită de organul competent, respectiv A.I.F. , și privește **suma delei.**

În baza prevederilor art.205 și art.207 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, S.C. S.R.L. contestă parțial actul administrativ fiscal pentru unele debite stabilite, din următoarele motive :

1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată privind impozitul pe profit :

Societatea comercială menționează că, în fapt, în anul 2008, a înregistrat în contabilitate prin articolul contabil 711 = 331 cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit anual de lei,

reprezentând stocuri de producție în curs de execuție pentru culturile de rapiță și lucernă, degradate și neimputabile, pentru care a avut încheiată polița de asigurare a culturilor agricole seria nr...../.....2007. Starea de degradare a fost confirmată de conținutul Procesului verbal de control financiar nr...../.....2008 și a Notei de constatare din data de2008, întocmite de organele de constatare din cadrul D.A.D.R. Brăila și a A.I.F. Brăila.

De asemenea, se consideră că nu au fost încălcate prevederile legale menționate de organele de inspecție fiscală, astfel că societatea comercială nu a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.41 din Anexa la H.G. nr.44/2004, deoarece există poliță de asigurare a culturilor agricole, astfel, în mod incorect și nelegal, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale și au considerat cheltuielile în sumă totală de lei cu înființarea culturilor de rapiță și lucernă drept cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul 2008 și au calculat impozit pe profit suplimentar de plată de lei cu accesoriile aferente în sumă de lei.

Mai mult, sub pretextul că prin H.G. nr.1550/2008 Județul Brăila nu a fost declarată zonă calamitată natural pentru anul 2008 și neținând seama de Polița de asigurare a culturilor agricole seria nr...../.....2007, încheiată cu, au calculat diferența de impozit pe profit de plată și accesoriile aferente.

Totodată, se consideră că sunt întrunite toate elementele solicitate de prevederile pct.41 din Anexa la H.G. nr.44/2004, astfel că, suma de lei, reprezentând cheltuieli aferente anului 2008 sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și accesoriile aferente de lei sunt calculate incorect și nelegal.

Dacă societatea comercială ar fi considerat că aceste cheltuieli pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă fac parte din categoria calamităților naturale, atunci ar fi reflectat în contabilitate acest lucru prin articolul contabil 671 = 331.

În acțiune se invocă și faptul că, „ Lipsa sau existența unei hotărâri de guvern care să transpună situația de fapt într-o reglementare legală (...), nu schimbă starea de degradare, datorită unor cauze obiective, a stocurilor cu producția în curs de execuție, care nu mai pot fi introduse în circuitul economic.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu ale pct.41 din H.G. nr.44/2004.

2. Referitor la obligațiile suplimentare de plată privind T.V.A.:

Societatea comercială menționează că, în anul 2008, a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă de lei, reprezentând stocuri de producție în curs de execuție, pentru culturile de rapiță și lucernă, degradate și neimputabile, pentru care “nu am colectat TVA, motivat de faptul că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu reprezintă livrare de bunuri.”

În plus, în contestație se invocă faptul că, organele de inspecție fiscală în mod eronat și nelegal au considerat că societatea comercială a încălcat prevederile art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.6 alin.(10) lit.b) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, deoarece cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, nefiindu-le aplicabile prevederile legale referitoare calamităților naturale.

Mai mult, se consideră că prin H.G. nr.1550/2008 a fost declarată stare de calamitate naturală în agricultură numai în zonele geografice în care culturile înființate în anii 2007 – 2008, au fost afectate de inundații, de revărsări de râuri sau ape curgătoare, de ruperi de baraje, dar Județul Brăila nu a făcut parte din aceste zone și astfel, organul de inspecție fiscală a aplicat eronat baza legală amintită.

Ca urmare se contestă în totalitate T.V.A. calculată suplimentar de plată în sumă de lei, cu dobânzile/majorările de întârziere aferente delei.

II. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală2 a fost întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2, pentru suma totală de lei, iar verificarea a avut ca obiectiv inspecția fiscală a impozitului pe profit datorat pentru perioada2008 –1 și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada2008 –2.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată și accesoriile aferente :

Motivele de fapt:

Pentru anul fiscal 2008, organul de inspecție fiscală a constatat diminuarea de către contribuabil a cheltuielilor nedeductibile fiscal cu suma de lei, astfel :

- cheltuielile în sumă de lei, înregistrate în contabilitate pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă, au fost în mod eronat considerate pierderi din calamități naturale, fiind încadrate în cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, deoarece, societatea comercială a considerat producția de rapiță ca fiind calamitată în baza Procesului verbal de control financiar nr...../.....2008 și a Notei de constatare din data de2008, întocmite de organele de constatare din cadrul D.A.D.R. Brăila și A.I.F. Brăila, prin care suprafața de ha a fost afectată de îngheț;

- pentru producția de lucernă, contribuabilul nu deține documente de constatare a calamității culturii, după cum rezultă și din explicațiile scrise ale administratorului societății comerciale;

- prin H.G. nr.1550/2008, pentru anul 2008 a fost declarată stare de calamitate naturală în agricultură numai în zonele geografice în care culturile înființate în anii 2007 – 2008 au fost afectate de inundații din revărsări de râuri sau de alte ape curgătoare și ruperi de baraje, județul Brăila nefiind zonă declarată calamitată naturală;

- societatea comercială a înregistrat în mod eronat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .. lei, reprezentând T.V.A. deductibilă, în debitul contului 635 în corespondență cu creditul contului 4426 (T.V.A. deductibilă).

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit suplimentar de plată, în sumă totală de lei, s-au calculat accesoriile de lei, după cum urmează : lei, dobânzi/majorări de întârziere, pentru perioada2009 –2 și lei, penalități de întârziere, pentru perioada0 -.....2.

Temeiul de drept : art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) și lit.f) din Legea nr.571/2003, pct.12 și pct.42 din H.G. nr.44/2004, art.119, art.120, și art.120¹ din O.G. nr.92/2003.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată și dobânzile/majorările de întârziere aferente :

Motivele de fapt :

Ca urmare a constatărilor referitoare la T.V.A., baza de impozitare s-a modificat cu suma de lei, rezultând T.V.A. suplimentară de plată în sumă de lei, astfel:

- în luna iulie 2008, agentul economic a livrat grâu către Consiliul Local Municipal Brăila – D.A.P.T., în cantitate de Kg., dar nu a emis factură de livrare în sumă de lei cu T.V.A. aferentă în sumă de lei;

- în luna 2008, agentul economic a înregistrat în contabilitate culturi calamitate de rapiță în sumă de lei și lucernă în sumă de lei prezentând organului de inspecție fiscală Procesul verbal de control financiar nr...../.....2008, întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila și nota de constatare din data de2008 întocmită de D.A.D.R. Brăila, din care rezultă : suprafața deha rapiță era întoarsă, suprafața de ha de rapiță nu era întoarsă și din total sume solicitate privind despăgubirile din calamități naturale din agricultură de lei, au fost avizate lei;

- din nota explicativă care i s-a solicitat administratorului rezultă că societatea comercială nu deține nici un document privind cultura calamitată de lucernă și nici alte documente privind pe aceasta. În anul 2008, județul Brăila nu figura ca zonă calamitată privind înghețul, neexistând nici o ordonanță de guvern care să prevadă acest lucru. Rezultă că, agentul economic nu avea temei legal pentru înregistrarea în contabilitate a calamităților în sumă totală de lei. Ca urmare, s-a procedat la calcularea de T.V.A. colectată, stabilită suplimentar de plată, aferentă acestei înregistrări, în sumă de lei (..... lei x 19 %);

- în luna 0 agentul economic a vândut un autoturism marca către o persoană fizică cu factura nr..../.....0, cu suma de lei și T.V.A. de lei. În urma evaluării bunului mobil efectuată de un expert evaluator a rezultat un preț de vânzare de lei cu T.V.A. de lei și astfel a rezultat o T.V.A. calculată suplimentar de plată de lei;

- în perioada 2009 – 0, s-a dedus eronat T.V.A. în sumă de lei, din bonurile fiscale de carburanți;

- în perioada – 0, s-a dedus în mod nejustificat T.V.A. în sumă de lei din mai multe facturi reprezentând operațiuni care nu erau destinate utilizării unor operațiuni taxabile (televizoare LCD, aspirator, mașină de tuns, ATV, detectoare de radar, canapea, cameră video, scaun de copil);

- în luna 2008, societatea comercială a dedus eronat T.V.A. aferentă ratei de leasing în sumă de lei, corect fiind lei;

- în luna 2009, s-a dedus eronat T.V.A. în sumă de lei, dintr-o factură în copie, neprezentându-se organului de inspecție fiscală originalul facturii.

Temeiul de drept : art.128 alin.(1), alin.(8) lit.a), art.1..... alin.(1), art.134”1 alin.9, art.137 alin.(1) lit.e), art.140 alin.(1), art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a), art.145^1 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003, pct.6, pct.8 alin.(1) și alin.(2) titlul VI, alin.(1) și alin.(2) pct.46 din H.G. nr.44/2004, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține :

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila – Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra legalității impunerii S.C. S.R.L. Brăila cu suma de lei , din care : lei, impozit pe profit calculat suplimentar de plată, lei, accesoriile (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată, lei, taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată șilei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată, în condițiile în care, în luna2008, agentul economic a înregistrat în contabilitatea proprie descărcarea din producția în curs de execuție, din creditul contului 331, a sumei de lei, prin debitul contului 711 “Variația stocurilor”, reprezentând cheltuielile efectuate pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă și pentru care nu a colectat T.V.A., motivând că sunt datorate deprecierei culturilor de rapiță și lucernă și că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au întocmit în data de2, la S.C. S.R.L. Brăila, Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2, atacată parțial, în care au menționat o serie de deficiențe ce au condus la stabilirea în sarcina contribuabilului a unor obligații fiscale suplimentare de plată cu titlu de impozit pe profit și T.V.A. cu accesoriile aferente, **în sumă totală de lei, din care societatea comercială contestă parțial numai suma de lei .**

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

“Calculul profitului impozabil

Reguli generale

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.

...

Cheltuieli

ART. 21

...

(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;

...

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

precum și în temeiul pct.12 și pct.42 (pentru aplicarea art.19 (1) și art.21(4) lit.c)), din H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum urmează :

“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.

...

42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate

deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de cadrul legal menționat, de actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila – Serviciul Soluționare Contestații reține că în luna 2008, S.C. S.R.L. Brăila, a evidențiat în contabilitate descărcarea din producția în curs de execuție suma delei, reprezentând cheltuieli înregistrate pentru înființarea culturii de rapiță și suma delei, pentru cheltuielile înregistrate cu înființarea culturii de lucernă, prin debitul contului 711 “Variația stocurilor” în corespondență cu creditul contului 331 “ Produse în curs de execuție”.

Pentru producția de rapiță, cultivată pe o suprafață deha, având cheltuieli efectuate în valoare totală delei, la dosarul cauzei se află Procesul – verbal de control financiar nr.... (pag.....), încheiat în data de2008, prin care organul de control financiar din cadrul A.N.A.F. – D.G.F.P. Județul Brăila – A.I.F., în baza prevederilor O.M.F.P. nr.889/13.07.2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului precum și a Ordinului nr.9/22.01.2008 al Prefecturii Județului Brăila, au efectuat verificarea în vederea avizării despăgubirilor din calamități naturale în agricultură alocate de la bugetul de stat pentru S.C. S.R.L. Brăila, potrivit prevederilor Legii nr.381/2002. În acest proces verbal, organul de control financiar specifică că agentul economic posedă polița de asigurare nr...../.....2007 încheiată cu pentru asigurarea printre altele și a culturii de rapiță pentru o suprafață deha.

De asemenea, la dosarul cauzei se află și Nota de constatare încheiată de către D.A.D.R. Brăila în data de2008 (pag.....) în care este înscris “ În urma verificării în teren, la data controlului s-a constatat că suprafața de ha rapiță în tarla este întoarsă, iar suprafața de ha rapiță în tarla nu este întoarsă.”

Pentru producția de lucernă de pe suprafața de 10 ha, având cheltuieli efectuate în valoare delei, D.G.F.P. Județul Brăila – Serviciul Soluționare Contestații, a constatat că societatea comercială nu a depus la dosarul cauzei acte și documente de constatare a calamității culturii în cauză, sau degradare a acesteia. **Deci, pentru cultura de lucernă, societatea comercială nu a prezentat în dosarul cauzei documente din care să rezulte degradarea sau deteriorarea acesteia din alte cauze obiective, singurul act prezentat fiind numai polița de**

asigurare seria ... nr....., în copie, unde la poziția nr..... este înscrisă lucernă – ha.

Asigurarea culturilor agricole a fost impusă, în perioada respectivă, de prevederile Legii nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură, care precizează la art.5 alin.(1) că “ Plata despăgubirii producătorilor agricoli, persoane fizice sau juridice, **pentru calamitățile naturale** produse de fenomenele naturale și bolile prevăzute la art. 2 se efectuează numai pentru **culturile agricole**, animalele, păsările, familiile de albine și peștii care au fost asigurate de către societățile de asigurare și asigurare-reasigurare.”. și astfel, ca urmare, în baza acesteia, societatea comercială a încheiat polița de asigurare, în speță.

Din analiza celor înscrise în polița de asigurare privind asigurarea culturilor agricole, seria nr..... din data de2007, rezultă că aceasta a fost încheiată pentru riscuri “STANDARD (GRINDINĂ, PLOI TORENȚIALE, FURTUNĂ, ÎNGHEȚ TÂRZIU DE PRIMĂVARĂ, INCENDIU DIN CAUZE NATURALE, TRĂZNET) pentru terenurile situate în Comuna Vădeni, după cum urmează : grâu - ha, orz – ha, lucernă – ha și rapiță –ha. Perioada de asigurare este diferită pentru fiecare în parte, astfel: pentru rapiță perioada2007 –2008 și pentru lucernă perioada2007 –2008. Deci, rezultă că această poliță de asigurare a fost încheiată de S.C. S.R.L. Brăila pentru calamitățile naturale enumerate și nu pentru degradarea sau deteriorarea culturilor agricole.

Conform datelor din balanța de verificare (anexa nr..., pag.... dosar cauză), se reține de asemenea, că în luna 2008 prin nota contabilă 711 = 331, societatea comercială a evidențiat în contabilitate descărcarea din producția în curs de execuție a sumei delei, reprezentând cheltuieli înregistrate pentru înființarea culturii de rapiță deteriorată și a sumei delei, pentru cheltuielile înregistrate cu înființarea culturii de lucernă deteriorată, deci a considerat că acestea nu sunt calamitate natural.

În conformitate cu Anexa la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2374/2007 privind modificarea și completarea O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în debitul contului 711 “Variația stocurilor” se înregistrează “reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei” în corespondență cu creditul contului 331 și nu stocurile deteriorate, așa cum s-a evidențiat în contabilitatea societății comerciale.

Considerând cheltuielile în sumă totală de lei (.....lei +lei) pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă, deteriorate, ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, societatea comercială avea obligația de a deține documente și acte pentru înregistrarea în evidența contabilă, deoarece, prin dispozițiile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2008, se prevede că “ Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”. În realitate, societatea comercială deținea numai polița de asigurare seria nr...../.....2007, procesul verbal nr...../.....2008 și nota de constatare din2008, toate întocmite pentru calamități naturale standard, nu pentru culturi deteriorate sau degradate.

Mai mult, prin H.G. nr. 1.550/25 noiembrie 2008 privind declararea stării de calamitate naturală în agricultură pentru culturile însămânțate în toamna anului 2007 și în primăvara anului 2008, ca urmare a fenomenelor meteorologice nefavorabile produse în perioada- 2008, în unele zone geografice, precum și stabilirea nivelului maxim al sumei ce poate fi acordată ca despăgubire, judetul Brăila nu a fost zonă declarată calamitate naturală prin revărsări de râuri sau de alte ape curgătoare, ruperi de baraje, ploi abundente și de durată, revărsări de râuri și băltiri, etc.

Astfel, în mod nejustificat S.C. S.R.L. Brăila a considerat drept cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în luna a anului 2008, cheltuielile privind înființarea culturilor de rapiță și lucernă, degradate, depreciate, reflectate în contabilitatea proprie prin debitul contului 331(bunuri de natura stocurilor).

Potrivit prevederilor legale în speță, reținute în precedent sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit datorat numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii veniturilor, cât și cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamități naturale , în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit legii ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Astfel că, art.3 din Legea nr.381/2002 (abrogată la data de 02.01.....1), în vigoare la data înregistrării în contabilitate, reglementa “Caracterizarea și încadrarea în categoria de calamitate naturală se realizează de Ministerul Agriculturii, Alimentației și Pădurilor și se aprobă prin hotărâre a Guvernului.” Mai mult, art.9 din această lege, prevedea : “Constatarea pagubelor se face în prezența producătorului agricol afectat și a unei comisii numite de prefectul județului, la propunerea directorului general al direcției generale pentru agricultură și

industrie alimentară județene și a municipiului București, comisie formată pe plan local din primar, unul sau doi specialiști de la centrul agricol ori, după caz, de la circumscripția sanitară veterinară zonală și un delegat din partea organelor județene ale Ministerului Finanțelor Publice. “

Se reține că, în cauză, deprecierea și degradarea culturilor a fost și un rezultat al deciziilor de management ale agentului economic întrucât nu s-a probat că societatea comercială a manifestat diligența necesară și a întreprins toate măsurile pentru suportarea acestor pierderi, una din posibilele măsuri putea fi aceea de a se fi încheiat contracte de asigurări care să acopere aceste riscuri ale activității de exploatare, societatea asumându-și practic în aceste condiții riscurile ce puteau apărea în cazul culturilor agricole. Mai mult, societatea comercială nu a înregistrat nici un fel de provizioane pentru deprecierea sau degradarea culturilor agricole, cu toate că valoarea din debitul contului 331, provenea preponderent din anul precedent.

În contextul celor învederate, a actelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a recalculat profitul impozabil și implicit a stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar de plată, în sumă de lei (..... lei x 16%), în condițiile în care, în luna 2008, societatea comercială a evidențiat în contabilitate descărcarea din producția în curs de execuție a sumei de lei (.....lei +lei) reprezentând cheltuielile pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă, considerându-le ca deductibile fiscal.

Pe cale de consecință, **contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila** privind suma de lei, cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, **se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

Accesoriile (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, calculate pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar de plată , potrivit art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă măsură accesorie, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul “ și ca urmare, contestatoarea datorează și această sumă pentru perioada verificată și, în consecință, **contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.**

În soluționarea favorabilă a cauzei nu se poate reține motivația contestatoarei potrivit căreia „Dacă societatea ar fi considerat că cheltuielile pentru înființarea culturilor de rapiță și lucernă deteriorate, în sumă totală de lei fac parte din categoria pierderilor din calamități naturale, atunci ar

fi reflectat acest lucru prin articolul contabil 671 = 331” deoarece, la modul de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu deprecierea sau cu calamitățile naturale nu contează decât existența concretă a actelor și documentelor legale care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă cu implicații asupra profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. În speță, culturile agricole pot fi calamitate nu degradate sau deteriorate, așa cum de altfel prevedea art.1 din Legea nr.381/2002, cum ar fi „În sensul prezentei legi, sunt considerate calamități naturale pierderile cantitative și calitative de recolte, mortalitatea și/sau sacrificarea de necesitate a animalelor, produse printr-o manifestare distructivă a unor fenomene naturale și a bolilor, pe areale extinse. “

De asemenea, nu are relevanță motivația contestatoarei precum că “ rezultă clar că în speță sunt aplicabile prevederile pct.41 din Anexa la HG 44/2004, iar cheltuielile în sumă de lei sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit “ și că sunt “întrunite toate elementele solicitate de prevederile pct.41 din Anexa la HG 44/2004”, deoarece, societatea comercială nu îndeplinește, așa cum consideră, condițiile reglementate legal și impuse de pct.41 din H.G. nr.44/2004, pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că „ Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.” Astfel, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal deoarece, prevederile legale invocate de contestatoare nu sunt îndeplinite integral, că de exemplu nu are încheiat contract de asigurare pentru alte cauze de forță majoră. Polița de asigurare seria nr....., atașată dosarului cauzei, pe baza căreia se face motivarea contestației este încheiată pentru asigurarea culturilor agricole în cazul calamităților naturale, cum ar fi : grindină, ploi torențiale, furtună, îngheț târziu de primăvară, incendiu din cauze naturale și trăsnet.

Dacă, în speță, societatea comercială ar fi prezentat documente legale întocmite conform art.9 din Legea nr.381/2002 și poliță de asigurare specială pentru alte cauze decât calamitatea naturală standard, atunci toate aceste cheltuieli puteau fi deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Mai mult, chiar în Procesul verbal de control financiar nr.....2008 se specifică clar că “DIFERENȚA REPREZINTĂ CONTRAVALOAREA ALOCAȚIILOR BUGETARE PRIMITE, CONFORM ORDINULUI NR.419/17.09.2002; ART.7 ALIN.(4)”, iar în Nota de constatare/.....2008 a D.A.D.R. Brăila se înscrie “În urma verificării în

teren, la data controlului s-a constatat că suprafața de ha rapiță în tarla este întoarsă, iar suprafața de ha rapiță în tarla nu este întoarsă.” și că aceasta este efectuată potrivit prevederilor Legii nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură la S.C. S.R.L. Brăila.

Cu privire la analiza modului de calcul și înregistrare a taxei pe valoarea adăugată colectată, pe baza evidenței tehnico – operative s-a constatat de către organul de inspecție fiscală faptul că, în luna 2008 s-a efectuat înregistrarea eronată a cheltuielilor aferente culturilor degradate de rapiță și lucernă în sumă totală de lei (.....lei +lei), înregistrate de altfel și în registrul jurnal (anexa nr....., dosar cauză).

La baza înregistrărilor în contabilitate au stat documentele prezentate organului de inspecție fiscală, și aflate și la dosarul cauzei, respectiv Procesul verbal de control financiar nr.....2008 și Nota de constatare/.....2008 a D.A.D.R. Brăila în care se reține că, în urma controlului pe teren s-a constatat că suprafața de ha rapiță era întoarsă, iar suprafața de ha rapiță nu era întoarsă, iar din total sume solicitate pentru despăgubiri din calamități naturale din agricultură de lei, a fost avizată numai suma delei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, ca urmare a celor înscrise mai sus, privind analiza impozitului pe profit, se constată că agentul economic nu avea temei legal pentru înregistrarea în registrul jurnal a cheltuielilor în valoare totală de lei și mai mult, nu a considerat că operațiunea în cauză reprezintă o livrare de bunuri în baza prevederilor art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd “ Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.” și “ Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme; b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;” și ca urmare era obligat să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere această prevedere legală, se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, nu constituie livrare bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră și bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Astfel că, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

“ (8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;
2. război, război civil, acte de terorism;
3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada ca s-au distrus bunurile și nu mai intra în circuitul economic.

....”

Mai mult, prin aceste norme metodologice se specifică clar care sunt cauzele de forță majoră și anume: incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, război, acte de terorism etc.

În speță, mai sunt aplicabile și dispozițiile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2008, precum că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care să dobândească calitatea de document justificativ și astfel, să stea la baza înregistrărilor în contabilitate.

Neavând la bază acte și documente care să dobândească calitatea de documente justificative pentru a fi înregistrate în contabilitate și având în vedere și prevederile art.3 din Legea nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale, în vigoare la luna 2008, când s-a produs fenomenul economic în cauză, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a procedat la calculul T.V.A. prin aplicarea cotei standard de taxare asupra costurilor de producție al producției neterminată scăzute din patrimoniu propriu, după cum a fost reflectată în contabilitatea proprie prin debitul contului 331 și ca urmare, s-a calculat T.V.A. suplimentară de plată în sumă de lei (..... lei x 19%), conform datelor prezentate în anexa nr....., pag..... dosar cauză.

Pe cale de consecință, **contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila** privind suma de lei, cu titlu de taxă pe

valoarea adăugată calculată suplimentar de plată, **se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

Accesoriile (dobânzi/majorări de întârziere) în sumă de **lei**, calculate pentru T.V.A. colectată și stabilită suplimentar de plată, potrivit art.119, 120 din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă măsură accesorie, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul “ și ca urmare contestatoarea datorează și această sumă pentru perioada verificată și, în consecință, **contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată.**

În atare condiții, motivele invocate de contestatoare privind T.V.A. sunt nejustificate și nu reflectă situația de fapt înregistrată la nivelul societății comerciale.

În concluzie, întreaga contestație formulată se bazează pe motivarea potrivit căreia culturile de rapiță și lucernă ar fi fost degradate și neimputabile, dar în susținere se aduc documentele enunțate în prezenta, care se referă exclusiv la problematica privind calamitățile naturale în agricultură. Această concluzie trebuie privită din perspectiva faptului că, fiecare situație generează obligații fiscale specifice, neexistând legătură între acestea.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. S.R.L., cu sediul în Municipiul Brăila, strada, nr....., bloc, sc....., ap....., în contradictoriu cu M.F.P. - A.N.A.F. – D.G.F.P. Județul Brăila – A.I.F., împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., în sumă totală de **lei** , din care :

- lei, impozit pe profit calculat suplimentar de plată;
- lei, accesoriile (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată;
- lei, taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată;

-.....lei, accesoriile (dobânzi/majorări de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată .

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,