

DECIZIA Nr. 1 din 2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L., din Drobeta Tr. Severin
înregistrată la D.G.F.P. Mehedinti sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **SC X SRL**, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr., Cod unic de inregistrare RO ..., avand domiciliul fiscal in str., Drobeta Tr. Severin, jud. Mehedinti cu contestatia inregistrata sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MH ... si are ca obiect suma totala de lei, reprezentând:

- lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- lei majorari de intarziere aferente;
- lei penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Constatand ca în speta sunt îndeplinite dispozitiile art. 205 alin.(1) si art. 209 alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL contesta Decizia privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH, respectiv obligatiile suplimentare de plata stabilite in sarcina acesteia solicitand admiterea in totalitate a contestatiei formulate si desfiintarea in intregime a actului atacat.

Pe fond precizeaza ca inspectorii fiscali ,, au interpretat eronat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ” in sensul ca societatea nu a majorat in mod nejustificat cheltuielile cu marfurile cu suma de lei, ci cheltuielile cu marfurile evidentiate de societate sunt cheltuieli in scopul obtinerii de venituri, legiuitorul nefacand precizarea ca veniturile obtinute sa fie obligatoriu mai mari decat cheltuielile necesare obtinerii lor, iar art.21 alin.(4) din acelasi act normativ nu prevede ca si

cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile din vanzarea marfurilor care exced veniturilor din vanzarea marfurilor.

Referitor la modul de descarcare a gestiunii pentru anul 2009 precizeaza ca echipa de inspectie fiscala a constatat o eroare materiala generata de aplicatia informatica in sensul denaturarii cheltuielilor fara sa observe ca societatea a corectat aceasta eroare prin inregistrarea diferentei descarcate eronat pe contul de venituri 767.

Sustine, de asemenea, ca in balanta intocmita pentru luna decembrie 2009 se observa ca societatea inregistreaza din activitatea de vanzare a marfurilor profit contabil, rulajele conturilor de venituri din vanzarea marfurilor depasind rulajul contului de cheltuieli, iar cota de adaos pentru marfurile aflate in stoc este in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

In drept isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art.205 din Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Prin Decizia de impunere nr. ..., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala ..., organele de inspectie au stabilit o obligatie suplimentara privind impozitul pe profit in suma totala de lei.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2006-31.12.2010, iar in ceea ce priveste modul de inregistrare a veniturilor si cheltuielilor, respectiv modul de stabilire a profitului impozabil/a pierderii fiscale de catre societate s-au constatat urmatoarele :

- in anul 2006 societatea a stabilit un profit impozabil in suma de ... lei (... lei profit contabil + lei cheltuieli nedeductibile) si a calculat un impozit pe profit in suma de lei fara a lua in considerare veniturile impozabile in suma de lei (venituri inregistrate in conturile 754 si 758) si diferenta de cheltuieli nedeductibile de ... lei (cheltuieli inregistrate in contul 658), incalcandu-se astfel prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru anul 2006, in baza celor constatate inspectia fiscala a procedat la recalcularea bazei impozabile stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

In ceea ce priveste modul de declarare a impozitului pe profit, pentru anul 2006, s-a constatat ca societatea a declarat un impozit pe profit in suma de lei, mai mult cu lei decat impozitul pe profit evidentiat in contabilitate si mai mult cu ... lei decat impozitul pe profit stabilit la control, incalcand astfel prevederile art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

- in anul 2009 societatea a calculat si declarat un impozit pe profit in suma de lei, din care impozit minim in suma de lei.

In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor inspectia fiscala a constatat ca societatea nu a efectuat in mod corect descarcarea de gestiune in sensul ca a majorat in mod nejustificat cheltuielile cu marfurile cu suma de ...

lei (.... lei cheltuieli cu marfurile inregistrate de societate in contul 607 – lei cheltuieli cu marfurile stabilite in urma controlului).

Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu marfurile deduse in plus in suma de si au recalculat impozitul pe profit aferent anului 2009 rezultand un impozit pe profit in suma de lei astfel : lei impozit pe profit aferent trim.I, lei impozit pe profit aferent trim.II, lei impozit pe profit aferent trim.III, lei impozit pe profit aferent trim.IV.

Fata de impozitul pe profit declarat de societate in suma de lei a rezultat un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de lei.

- in anul 2010, respectiv in perioada 01.01.2010-30.06.2010 inspectia fiscala a constatat ca societatea nu a efectuat in mod corect descarcarea de gestiune in sensul ca a majorat in mod nejustificat cheltuielile cu marfurile cu suma de lei (.... lei cheltuieli cu marfurile inregistrate de societate in contul 607 – lei cheltuieli cu marfurile stabilite in urma controlului), incalcand astfel prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care inspectia fiscala a considerat ca fiind nedeductibile fiscal aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil.

Intrucat la data de 31.12.2010 societatea a regularizat cheltuielile cu marfurile inregistrate in contul 607, inspectia fiscala a dat dreptul la deducerea cheltuielilor cu marfurile inregistrate in plus, in mod eronat, in semestrul I 2010, rezultand astfel pentru intreaga perioada verificata, respectiv 01.01.2006-31.12.2010 un impozit pe profit suplimentar in suma totala de lei (anexa nr....).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar echipa de inspectie fiscala a calculat pentru perioada 26.04.2009-31.10.2011 majorari de intarziere in suma totala de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Fnantelor Publice este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Mehedinti prin Decizia de impunere nr. F-MH, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MH în suma totala de lei, reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si accesorii aferente acestuia.

In fapt, din verificarea efectuata inspectia fiscala a constatat ca societatea nu a efectuat in mod corect descarcarea de gestiune in sensul ca a majorat in mod nejustificat cheltuielile cu marfurile cu suma de lei in anul 2009, suma care a fost considerata cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit.

In drept, spetei ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizează :

- art.19 alin.(1) „*Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare*” ;

- art.21 alin.(1) „*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate de actele normative in vigoare*”.

- art.21, alin.(4) „*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :*

[...]

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

precum si pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal unde se mentioneaza : „*Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare*”.

De asemenea, potrivit prevederilor pct.61 din Ordinul Ministrului Finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare „*La data iesirii din entitate sau la darea in consum, bunurile se evalueaza si se scad din gestiune la valoarea lor de intrare*”, iar la pct.130 din acelasi act normativ se prevede ca (1) „*În functie de specificul activitatii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, in activitatea de productie sau metoda pretului cu amanuntul, in comertul cu amanuntul.*

[...]

(3) *Diferentele de pret fata de costul de achizitie sau de productie trebuie evidentiatae distinct in contabilitate, fiind recunoscute in costul activului.*

(4) *Repartizarea diferentelor de pret asupra valorii bunurilor iesite si asupra stocurilor se efectueaza cu ajutorul unui coeficient care se calculeaza astfel:*

$$\text{Coeficient de } ^2) = \frac{\text{Soldul initial al diferentelor de pret} + \text{Diferente de pret aferente intrarilor in cursul perioadei, cumulat de la inceputul exercitiului financiar pana la finele perioadei de referinta}}{\text{Soldul initial al stocurilor la pret} + \text{Valoarea intrarilor in cursul perioadei la pret de}} \times 100$$

repartizare

Acest coeficient se inmulteste cu valoarea bunurilor iesite din gestiune la pret de inregistrare, iar suma rezultata se inregistreaza in conturile corespunzatoare in care au fost inregistrate bunurile iesite.

2) La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul initial al contului de marfuri si valoarea intrarilor de marfuri nu vor include TVA neexigibila.

(5) Coeficientii de repartizare a diferentelor de pret pot fi calculati la nivelul conturilor sintetice de gradul I si II, prevazute in planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

(6) La sfarsitul perioadei, soldurile conturilor de diferente se cumuleaza cu soldurile conturilor de stocuri, la pret de inregistrare, astfel incat aceste conturi sa reflecte valoarea stocurilor la costul de achizitie sau costul de productie, dupa caz.

(7) Diferentele de pret se inregistreaza proportional atat asupra valorii bunurilor iesite, cat si asupra bunurilor ramase in stoc ”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea corecta a coeficientului de repartizare K pentru fiecare luna din perioada analizata, in baza documentelor furnizate de societate respectiv balante de verificare si situatii jurnale cont si la stabilirea corecta a costului marfii vandute pentru perioada ianuarie 2009-iunie 2010, intocmind in acest sens anexa nr.2 „ Situatia privind descarcarea gestiunii de marfuri aferenta perioadei ianuarie 2009-iunie 2010 ” la raportul de inspectie fiscala.

Contestatoarea nu este de acord cu modul de descarcare a gestiunii pentru anul 2009 efectuat de inspectia fiscala precizand ca aceasta nu a tinut cont de faptul ca eroarea materiala generata de aplicatia informatica privind descarcarea de gestiune a fost corectata prin articolul contabil 378.1=767 care anula denaturarea cheltuielilor inregistrate de societate in contul 607.

Analizând însă balanta de verificare încheiată la data de 31.12.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine următoarele:

- in anul 2009 petenta a vândut marfă cu amănuntul in suma de lei (total sume creditoare cont 707 „ Venituri din vanzare marfuri ”) si a realizat descărcarea gestiunii de marfă iesită din patrimoniul său în sumă de lei (total sume creditoare cont 371 ”Mărfuri “);

- adaosul comercial aferent mărfii iesite în anul 2009 este în sumă de lei (total sume debitoare cont 378 “ Diferente de pret la marfuri “) ;

- TVA neexigibila aferenta mărfii iesite din gestiune în anul 2009 este în sumă de

..... lei (total sume debitoare cont 4428 “TVA neexigibilă “) ;

- cheltuieli aferente mărfurilor iesite din gestiune în anul 2009 sunt în sumă de lei ;

- nu exista corelatii intre marfurile iesite din gestiune, costul aferent vanzarilor si veniturile obtinute, urmare afectarii rulajelor debitoare si creditoare ale marfurilor cu stornari ulterioare intrarii marfurilor in gestiune.

In ceea ce priveste articolul contabil 378.1=767 invocat de contestatoare se retine ca in conformitate cu prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea „Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene ” CAPITOLUL VII „Functiunea conturilor ” care precizeaza: [...]

„ *Contul 378 Diferente de pret la marfuri*

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta adaosului comercial (marja comerciantului) aferent marfurilor din unitatile comerciale.

Contul 378 Diferente de pret la marfuri este un cont rectificativ al valorii de inregistrare a marfurilor.

In creditul contului 378 Diferente de pret la marfuri se inregistreaza:

- *valoarea adaosului comercial aferent marfurilor intrate in gestiune (371).*

In debitul contului 378 Diferente de pret la marfuri se inregistreaza:

- *valoarea adaosului comercial aferent marfurilor iesite din gestiune (371).*

Soldul contului reprezinta valoarea adaosului comercial aferent marfurilor existente in stoc la sfarsitul perioadei. [...]

Contul 767 Venituri din sconturi obtinute

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta veniturilor din sconturile obtinute de la furnizori si alti creditor.

In creditul contului 767 Venituri din sconturi obtinute se inregistreaza:

- *valoarea sconturilor obtinute de la furnizori sau alti creditor (401, 404, 462, 512)*

inregistrarea acestuia in contabilitate contravine celor mai sus enuntate, neexistand corespondenta intre acestea, astfel ca argumentul prezentat de societate nu este de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la cele constatate in legatura cu descarcarea de gestiune.

Se retine de asemenea ca potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind aplicarea Codului fiscal coroborat si cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntate, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, iar cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza un document justificativ sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare, neanalizate de organele de inspectie fiscala cheltuiala cu descarcarea de gestiune pentru care societatea nu a prezentat documente justificative si care nu are corespondent in venituri este nedeductibila fiscal, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la acest capat de cerere.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma totala de lei

In fapt, organul fiscal a stabilit prin Decizia de impunere nr. F-MH privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma totala de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate pentru perioada 26.04.2009-31.10.2011.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120, alin.(1), si (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si prevederile OUG nr.39/2010 si OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

art.119 alin.(1) „ Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere ”;

art.120 alin.(1) „Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv ”.

alin.(7) „Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”

a) pentru majorarile calculate pana la data de 30.06.2010 : „Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv ”.

Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”

b) pentru dobanzile calculate de la 01.07.2010-24.09.2010: „Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv ”.

art.120' Penalitati de intarziere – (1) „ Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”

"(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) *daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;*

b) *daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatilor de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;*

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit.b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al accesoriilor în suma totala de lei, iar pentru obligatia care a generat aceste accesorii contestatia a fost respinsa, urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesoriiile aferente potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”.

Referitor la cererea de suspendare a executarii actului administrativ atacat, cauza supusa solutionarii este daca DGFP Mehedinti prin Biroul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin adresa nr., inregistrata la DGFP Mehedinti sub nr., SC X SRL a formulat cerere de suspendare a executarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH pana la solutionarea contestatiei.

In drept, art.215 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, „Suspendarea executarii actului administrativ fiscal ” alin.(1) precizeaza „ Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal ” si alin.(2) „Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din quantumul sumei contestate, iar in cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil in bani, o cautiune de pana la 2.000 lei ”.

Totodata, la art.14 alin.1 si alin.2 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, se prevede:

(1) „In cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, in conditiile art.7, a autoritatii publice care a emis actul, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului aministrativ pana la pronuntarea instantei de fond ”.

(2) „Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citirea partilor ”.

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, cererea SC X SRL de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care DGFP Mehedinti nu se poate investi cu solutionarea cererii, competenta apartinand instantei judecatoresti

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 209, art. 210 si art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE :

1. Constatarea necompetentei materiale de solutionare a DGFP Mehedinti, pentru cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MH, ce are ca obiect suma totala de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar si obligatii fiscale accesorii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la Tribunalul Mehedinti, în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.