

DECIZIA NR. 1 /2008
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. „AAF” S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. „V” sub nr. „nF”/10.01.2008

Directia generală a finanțelor publice a județului „V” a fost sesizată de către Activitatea de inspecție fiscală „V” cu privire la contestația formulată de S.C. „AAF” S.R.L. cu sediul în sat „B”, com. „P”, jud. „V”, nr. de înregistrare la Oficiul Comerțului J3./2../19.., cod de identificare fiscală RO 124.....

Contestația are ca obiect suma totală de „S” lei stabilită prin decizia de impunere nr. „di”/07.12.2007 menționată reprezentând:

- impozit pe profit - diferență inspecție fiscală în sumă de.....”S1” lei;
- majorări de întârziere în sumă de - impozit pe profit.....”S2” lei;
- penalități de întârziere în sumă de - impozit pe profit”S3” lei.

Contestația a fost înregistrată la A.C.F. „V” sub nr. „nr1” din data de 09.01.2008, față de data comunicării deciziei de impunere din 07.12.2007, respectiv 14.12.2007 potrivit confirmării de primire prin semnătură și amprenta ștampilei S.C.„AAF” S.R.L. de pe adresa de înaintare aflată în copie la dosar, fiind formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este însoțită de referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr .. din 10.01.2008, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, prin care se propune respingerea contestației formulate de S.C. „AAF” S.R.L., ca neîntemeiată.

Constatănd ca în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207, 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, compartimentul Solutionare contestații din cadrul D.G.F.P. „V” este investit să soluționeze contestația formulată de S.C. „AAF”S.R.L..

I. S.C.„AAF” S.R.L prin împuternicit avocat F. D., conform împuternicirii avocațiale din data de 09.01.2008, depusă la dosarul cauzei, contestă obligațiile fiscale de mai sus, îndreptându-se parțial împotriva deciziei de impunere nr. „di” și a raportului de inspecție fiscală nr.„rif” încheiate în data de 07.12.2007 pentru impozitul pe profit, arătând că „interpretând greșit prevederile Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, organul de control a stabilit obligații suplimentare de plată în cuantum total de „S” lei, reprezentând impozit pe profit diferență inspecție fiscală „S1” lei, majorări de întârziere impozit pe profit diferență inspecție fiscală „S2” lei și penalități de întârziere diferență „S3” lei”.

În susținerea contestației sunt prezentate următoarele motive de fapt și de drept:

- organul de control a interpretat greșit prevederile legale atunci când precizează că:” Pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta cheltuială trebuie regăsită în costul produselor comercializate și recuperată prin venituri, altfel această cheltuială nu este aferentă veniturilor realizate. Este adevărat că pentru a fi deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala trebuie regăsită în costul produselor comercializate dar, nu este adevărat că aceasta poate fi recuperată oricum și oricând prin venituri existând situații de calamitate (forța majoră) cum a fost și cazul societății S.C. „AAF” S.R.L. respectiv prăbușirea pieței produselor avicole ca urmare a psihozei în masă generată de o absurdă și denaturată mediatizată campanie media desfășurată în acea perioadă în jurul gripei aviare;

- legiuitorul a reglementat posibilitatea recuperării cheltuielilor din venituri dar nu și obligația de a realiza venit și în lipsa acestuia imposibilitatea de a recupera cheltuielile;

- urmare a prăbușirii pieții produselor avicole societatea a fost nevoită să vândă produsele sub nivelul costurilor de producție pentru a diminua riscul de a pierde totul;

- eronat organul de control a reținut că societatea trebuia să facă dovada diminuării veniturilor realizate prin respectarea obligației de a evidenția distinct în facturile emise către clienți a rabaturilor, discounturilor sau a altor reduceri de preț, neînțelegând că nu este vorba de o politică de vânzări ci dimpotrivă de un caz de forță majoră care a obligat societatea să vândă sub prețul de producție pentru a nu pierde întreaga cheltuială efectuată cu producția;

- organul de control nu a evidențiat pierderea în costul de producție, denaturând rezultatul final societatea fiind obligată să suporte pierderile generate de anomalia pieței, în timp ce bugetul consolidat trebuie să primească sumele cu titlu de impozit ca și cum s-ar fi realizat profit;

- organul de control a invocat prevederile Legii 65/2002 care nu are aplicabilitate în speță nefiind vorba de comercializarea produselor ci de producerea lor.

- societatea invocă aplicabilitatea, în speță a următoarelor articole din Codul fiscal: art. 7 (1), art. 19 (1), art. 24(1), art. 79 (1).

Pentru considerentele arătate, în temeiul legii și în baza probelor ce vor fi administrate S.C."AAF" S.R.L. solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 07.12.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. „di” din 07.12.2007, reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice a județului „V”, Activitatea de Inspectie Fiscala – S.C.P.A.I.F au stabilit, pentru perioada 01.01.2005 - 30.09.2007, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de „Sc” lei cu titlu de impozitul pe profit în sumă de „Sc1” lei și majorări de întârziere în sumă de „Sc2” lei, în baza următoarelor constatări:

- în luna ianuarie 2005 societatea a stornat din cont 722 „ Venituri din producția de imobilizări corporale” suma de „S...” lei ron, pe motiv că a înregistrat eronat de două ori această sumă în septembrie 2004 influențând astfel impozitul pe profit de plată aferent trimestrului I 2005 cu suma de 1.924 lei ron, contrar prevederilor art. 21(4) lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- societatea a înregistrat suma de „S gpl” lei ron contravaloarea execuției instalației GPL în contul 628 „ Cheltuieli cu alte servicii” pe care, în conformitate cu prevederile art. 24(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a încadrat-o în categoria „mijloace fixe” iar pentru calculul profitului impozabil a ținut seama de amortizarea aferentă conform contractului de închiriere cu care a fost influențat impozitul pe profit de la o perioadă la alta;

- societatea a înregistrat suma de „S t.u.” lei ron contravaloare transport utilaje în contul 624 „Cheltuieli de transport aprovizionare” cu care avea obligația să majoreze valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective, fapt pentru care inspecția fiscală le-a considerat cheltuieli nedeductibile fiscal la stabilirea impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art. 24(3) lit. d) din Codul fiscal și OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene Secțiunea 7.1.1. art. 54(1) influențând impozitul pe profit cu suma de 436 lei ron;

- suma de „S m.” lei ron cheltuieli cu majorări de întârziere calculate la impozitul pe profit considerată de agentul economic deductibilă fiscal în trimestrul III 2005 influențând impozitul pe profit cu suma de ... lei ron, cheltuială care, în conformitate cu prevederile art. 21(4) lit. f) nu este deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit;

- factura fiscală nr. „681.....”/19.12.2005 reprezentând tâmplărie aluminiu în sumă de „S t.a” lei ron înregistrată de societate în contul 602 „Cheltuieli materiale” influențând impozitul pe profit cu suma de ... lei ron , sumă cu care de fapt trebuia majorată valoarea mijlocului fix, cheltuiala respectivă fiind considerată de inspecția fiscală nedeductibilă fiscal conform art. 24(4) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- diferența de profit impozabil în sumă de „V n.a1” lei reprezentând valoarea neamortizată a unui mijloc fix vândut în luna mai 2006 de către agentul economic – nedeductibilă fiscal, conform prevederilor art. 24(15) din Legea 571/2003 – impozitul pe profit aferent în sumă de lei ron.

- diferența de profit impozabil în sumă de „V .a” lei ron reprezentând abatorizare păsări neincluse de agentul economic în costul producției obținute, contrar prevederilor OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene Secțiunea 7.1.1. art. 55(2) influențând impozitul pe profit cu suma de lei ron.

- diferența de profit impozabil în sumă de „V n.a2” lei ron reprezentând valoarea neamortizată a mijlocului fix vândut în luna decembrie 2006 de către agentul economic nedeductibilă fiscal conform

prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 24(15) întrucât nu a fost vândut printr-o unitate specializată influențând impozitul pe profit cu suma de ... lei ron.

- diferența în sumă de „V c.p.” lei ron, înregistrată de agentul economic pentru perioada supusă inspecției fiscale în debitul contului 711 „Producție în curs de execuție”, reprezentând cost de producție (cheltuieli totale efectuate pentru realizarea producției) nerecuperat de agentul economic ca urmare a valorificării (vânzării bunurilor de natura stocurilor), fiind încălcate prevederile art. 11 alin 1, art. 19, pct. 1 și 2 și art. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, Legea 82/1991- Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 13 și OMFP nr. 1752/2005, Secțiunea 7. 7.1.1. pct. 53 și ale art. 17 din O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor de piață și ale serviciilor influențând impozitul pe profit cu suma de lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la suma de „S1” lei ron reprezentând impozit pe profit

Cauza supusă soluționării DGFP „V” este dacă organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a stabilit în sarcina S.C. „AAF” S.R.L această obligație fiscală prin decizia de impunere nr. „di”/07.12.2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. „rif”/12.07.007..

In fapt, societatea S.C. „AAF” S.R.L înființată în anul 199. al cărei obiect de activitate îl constituie „Creșterea păsărilor (cod CAEN 0125) a devenit plătitoare de impozit pe profit începând cu data de 01.01.2005.

Prin raportul de inspecție fiscală, organul fiscal a stabilit privitor la impozitul pe profit o diferență față de evidența contabilă în sumă de „S1” lei iar față de fișa de evidență pe plătitor de la AFP Bârlad o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de „Sc1” lei ron, sumă ce constituie de fapt obiectul deciziei de impunere nr. „di”/07.12.2007 împotriva căreia a fost formulată contestație.

a) Referitor la obligația fiscală în sumă de „X1” lei ron impozit pe profit care reprezintă diferența între obligația de plată stabilită de inspecția fiscală prin decizia de impunere și obiectul contestației formulate se reține din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. „rif”/07.12.2007 că aceasta a fost declarată și achitată în plus de agentul economic ca urmare a pierderii înregistrate în trimestrul II și trimestrul III 2007, impozit pe care nu l-a mai putut diminua prin declarația depusă la AFP Bârlad și ca urmare decizia de impunere a fost emisă numai pentru diferența suplimentară de plată stabilită de organul de inspecție la impozitul pe profit în sumă de „Sc1” lei ron.

În drept, potrivit prevederilor art. 85 și art. 86 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin declarația fiscală a contribuabilului în condițiile art. 82 alin (2) și art. 86 alin (4) sau prin decizie de impunere emisă de organul fiscal în condițiile art. 43 al aceleiași act normativ coroborat cu Instrucțiunile de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 528 din 19 iunie 2006, modificat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1046 din 27 august 2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, instrucțiuni care precizează:

„a) Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată,[...].

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la finalizarea inspecției fiscale.”

coroborat cu prevederile art. 205 alin (1) și alin(3) și ale art. 206 alin (1) și alin (2) din Codului de procedură fiscală republicat în 2007 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

b) obiectul contestației;

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

Referitor la soluționarea contestației sunt aplicabile prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care la pct 12 precizează:

„12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 185 - Soluții asupra contestației

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect”.

Față de cele de mai sus se reține ca atâta timp cât obiectul actului administrativ atacat îl constituie obligația suplimentară de plată privind impozitul pe profit în sumă de „Sc1” lei ron atunci obiectul contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. „di”/07.12.2007 nu poate excede această sumă și ca atare urmează să se respingă contestația pentru suma de „X1” lei ron ca fiind fără obiect.

b) Referitor la suma de „Sc1” lei ron obligație suplimentară de plată privind impozitul pe profit se reține că a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală în urma următoarelor constatări:

b1) cheltuieli nedeductibile determinate în baza art. 21 (4) lit. f), art. 24 (2) lit. b) și art. 24(3) lit. d), art. 24(15) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- societatea a stornat în luna ianuarie 2005, când a devenit plătitoare de impozit pe profit, suma de „S...” lei ron din contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”, sumă înregistrată de două ori în anul 2004 când era plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor iar veniturile obținute din producția de imobilizări nu intra în baza de impunere;

- societatea a înregistrat direct în conturile de cheltuieli contravaloarea unor bunuri de natura mijloacelor fixe aprovizionate sau lucrări de modernizare sau transformare la unele mijloace fixe existente. Organul de inspecție fiscală a considerat aceste sume drept cheltuieli nedeductibile și a luat în calcul la stabilirea profitului impozabil pentru perioada supusă controlului amortizarea aferentă;

- societatea a înregistrat contravaloarea cheltuielilor de transport utilaje în contul 624 ”Cheltuieli de transport aprovizionare”, organul de inspecție fiscală considerând ca agentul economic avea obligația să majoreze valoarea mijlocului fix cu valoarea acestora;

- societatea nu a ținut seama la calculul impozitului pe profit de nedeductibilitatea cheltuielilor privind majorările și penalitățile de întârziere la plata obligațiilor fiscale;

- societatea nu a ținut seama la determinarea impozitului pe profit de nedeductibilitatea cheltuielilor privind valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute fără licitație sau printr-o unitate specializată;

b) societatea a subevaluat prețul produselor finite vândute aspect ce a condus la micșorarea profitului impozabil cu suma de lei ron („V.a. lei ron + „V c.p.” lei ron) reprezentând cheltuieli nerecuperate de agentul economic prin valorificarea produselor vândute la prețuri sub prețul pieței și aplicând prevederile art. 11 alin 1, art. 19 pct. 1 și 2 și art. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare art. 13 din Legea 82/1991 – Legea contabilității republicată cu modificările și completările ulterioare, art. 17 din O.G. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, Secțiunea 7, 7.1.1 - art. 53(1) lit. b), art. 54(1) și art. 55(2), Secțiunea 7.1.4 - art. 61

din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organul de inspecție fiscală a reîntregit profitul impozabil la nivelul costului de producție stabilind pentru această sumă un impozit pe profit în sumă de „...” lei ron.

Societatea nu își însușește punctul de vedere al organului de inspecție fiscală și contestă obligația suplimentară de plată stabilită considerând că măsura este nelegală și „impotriva bunului simț”, că nu în orice situație cheltuiala pentru a fi deductibilă din punct de vedere fiscal trebuie recuperată din venituri motivând că societatea a fost afectată de prăbușirea cererii de produse avicole generată de campania mediatică în legătură cu gripa aviară și invocând prevederile art.7 (1).art. 19 (1), art. 24(1) 79(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal solicită anularea deciziei de impunere pentru suma de „S” lei ron .

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19(1 și 2), art. 21, art. 24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare astfel:

- referitor la calculul profitului impozabil:

ART. 19

Reguli generale

(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.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

- referitor la veniturile din imobilizări aferente anului 2004, stornate în anul 2005:

ART. 21

Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare..

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c);

Fată de reglementările legale citate mai sus se reține că la stabilirea impozitului pe profit pentru trimestrul I 2005 societatea nu trebuia să ia în calcul suma de „S...” lei stornată din contul 722 „Venituri din producția de imobilizări” reprezentând venituri din producția de imobilizări aferente anului 2004 care nu au fost incluse în baza de impunere a impozitului pe venitul microîntreprinderii la data la care a fost eronat înregistrate (operațiunea echivalează cu majorarea cheltuielilor fără justă cauză).

- referitor la cheltuieli cu majorari si penalități de întârziere

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

- referitor la cheltuielile cu achiziționarea de bunuri care conform legii se încadrează în categoria mijloace fixe, precum a cheltuielilor cu transportul acestora și a lucrărilor de transformare și modernizare a celor existente:

Ordinului MFP nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

SECȚIUNEA 3

TRATAMENTE CONTABILE

3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:

- bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;*
- bunurile produse în unitate, la cost de producție.*

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

așa cum au fost preluate și în .art. 53(1) lit. a) și art. 54(1) al Ordinului MFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

SECȚIUNEA 7

REGULI DE EVALUARE

7.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;*

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective

Art. 21

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

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

ART. 24

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(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;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

prevăzute în prezentul alineat.

- referitor la valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute:

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a

mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.

Așadar, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, Titlul II, art. 24, alin. 15, valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe amortizabile vândute este deductibila la calculul profitului impozabil, in cazul in care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizata potrivit legii, indiferent de valoarea obținuta.

b2.) referitor la cheltuielile nerecuperate ca urmare a vânzării produselor finite evaluate la un preț mai mic decât prețul pieței în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, *sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de contribuabil in scopul realizării de venituri impozabile, indiferent dacă acestea provin din activitatea curentă sau reprezinta câștiguri din orice alte surse.*

Totodata, este de retinut că, aplicarea principiului de baza pentru deducerea cheltuielilor efectuate de către contribuabili pentru realizarea de venituri impozabile, presupune si acceptarea faptului ca, acestea pot sa conducă la înregistrarea de pierderi fiscale care se recuperează in conformitate cu prevederile art. 26 din Codul Fiscal, in situația de față însă este vorba de inregistrarea produselor finite obținute din abatorizarea păsărilor la un preț mult mai mic decât costul materiei prime (pasări vii), preț care a fost utilizat și la emiterea facturilor către diverși clienți

Potrivit punctului 5.5 din Ordinul 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene

“5.5. - Cheltuielile unității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea;*
- cheltuieli cu personalul;*
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.”.*

De asemenea din analiza prevederilor Legii nr. 21/1996, republicată rezultă că prețul produselor, tarifelor, serviciilor și lucrărilor se determină în mod liber prin concurență, pe bază de cerere și ofertă, având la bază o politică ce trebuie să răspundă obiectivelor strategice ale societăților.

Astfel, în fixarea prețului de vânzare se pornește de la costul de producție sau de achiziție, la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale de administrație, cele de distribuție și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional.

Din cele de mai sus a rezultă că o cheltuială pentru a fi deductibilă din punctul de vedere al impozitului pe profit, trebuie să se regăsească în prețul produselor comercializate și/sau serviciilor prestate și recuperată prin venituri, dacă legea nu prevede altfel. De asemenea prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin costul de producție sau de achiziție al mărfurilor, dat fiind faptul că prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare, conform obiectului de activitate al acesteia.

Potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 7

(1) Înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

[...]

ART. 9

Evaluarea elementelor patrimoniale pe baza inventarierii și reflectarea acestora în bilanțul contabil se fac potrivit normelor stabilite de Ministerul Finanțelor” și ale:

Ordinului MFP nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*)

SECȚIUNEA 3

TRATAMENTE CONTABILE

3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele reguli:

a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:

- bunurile produse în unitate, la cost de producție.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, precum și costurile de desfacere, reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit.

Ordinului MFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

„ SECȚIUNEA 7 REGULI DE EVALUARE

7.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;

[...]

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

55. - (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, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

(4) Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;

- costurile de desfacere.

7.1.4. Evaluarea la data ieșirii din entitate

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare”.

Din cele prezentate rezultă că la ieșirea din gestiune produsele finite se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de preț nerecuperată prin prețul de vânzare al produselor respective reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal întrucât nu este aferentă veniturilor realizate de societate.

Prin urmare diferența dintre costul de producție și prețul de livrare al produselor finite valorificate este cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil, și ca atare se reține că la stabilirea obligațiilor suplimentare de plată privind impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2005 - 30.09.2007, organele de inspecție fiscală legal și corect au considerat că societatea avea obligația să înregistreze în contabilitatea proprie costul real al produselor finite obținute și să urmărească să recupereze aceste costuri prin valorificarea produselor finite.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății că aceste costuri nu s-au putut recupera din cauza prăbușirii pieței produselor avicole ca urmare a „psihozei în masă generată de o absurdă și denaturată mediatizată campanie media desfășurată în acea perioadă în jurul gripei aviare”, societatea neaducând nici o dovadă care să motiveze aceste susțineri.

Având în vedere cele prezentate mai sus și faptul că prin contestația formulată societatea nu aduce alte informații și argumente cu privire la aceste aspecte, urmează a se respinge contestația conform art. 216(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de „Sc1” lei ron, ca neîntemeiată.

III. b). Referitor la obligațiile fiscale în sumă de „Sc 2” lei cu titlul de majorări și penalități de întârziere la plată **cauza supusă solutionarii DGFP „V” este să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă la bugetul statului în condițiile în care în sarcina contestatoarei s-a reținut debitul de natura impozitului pe profit în sumă de „Sc1” lei ron.**

În fapt, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de „S2” lei ron, pentru perioada 01.01.2005.2004 – 05.12.2007, și penalități de întârziere în sumă de „S3” lei ron, pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2005, pentru neplata în termen a impozitului pe profit în sumă de „Sc1” lei ron.

În drept, în ceea ce privește stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere pentru neachitarea în termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, articole care au devenit 115, „S3” și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ la data de 26.09.2005, unde se stipulează:

„ART. 114

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală”.

ART. 115

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(5) Nivelul penalității de întârziere se poate modifica anual prin legea bugetului de stat.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează majorări și penalități de întârziere.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit în sumă de „Sc1” lei ron, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, aceasta datorează și suma de „Sc2” lei ron, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, majorările și penalitățile în sumă de „Sc2” lei ron, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă de „Sc1” lei ron care a generat aceste accesorii cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru majorările și penalitățile în sumă de „Sc2” lei.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216(3) și ale art. 218 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca fără obiect a contestației formulate de către SC „AAF” S.R.L pentru **suma „X1” lei ron reprezentand impozit pe profit.**

2. Respingerea ca neintemeiata a contestației SC „AAF” S.R.L pentru **suma „Sc” lei ron** reprezentand:

- **impozit pe profit in sumă de „Sc1” lei ron;**
- **dobânzi aferente în sumă de „S2” lei ron;**
- **penalități de intarziere aferente în sumă de „S3” lei ron.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul „V” în termene de 6 luni de la data luării la cunoștință.

DIRECTOR EXECUTIV,