

ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.54 - 14.04.2005
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din Năvodari
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța a fost sesizat de către S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr., cu privire la contestația formulată de S.C. S.R.L., unitate cu sediul în Năvodari, str., nr., înregistrată la Registrul Comerțului Constanța sub nr. J13/ CUI R

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile referitoare la impozitul pe profit, stabilite de reprezentanții S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de preluat în Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

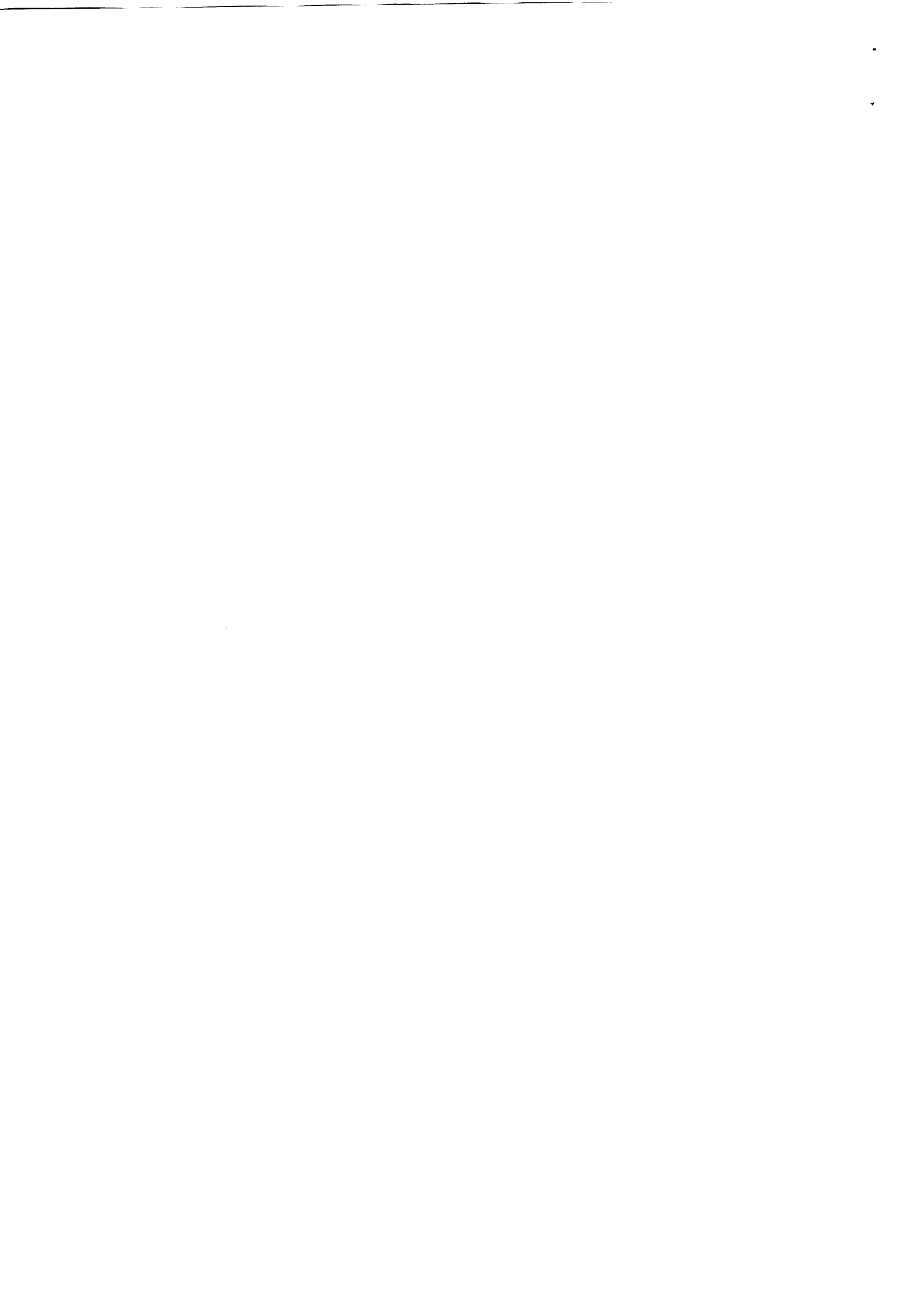
Debitul contestat are valoarea totală de lei, cu următoarea componență:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobânzi întârziere impozit pe profit;
- lei - penalități întârziere impozit pe profit.

Contestația este semnată de petentă prin reprezentanții săi legali, respectându-se astfel dispozițiile art.175(1) lit.e) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92 - 24.12.2003 republicată, și a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.176(1) din același act normativ.

Astfel, cu adresa nr. - 24.02.2005, organul de control a transmis petentei Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de, precum și Decizia de impunere nr. - 23.02.2005, iar contestația împotriva acestor documente, formulată prin adresa nr., a fost înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.175 și 178(1) din Ordonanța Guvernului nr.92 - 24.12.2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.



I. S.C. S.R.L. depune la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr. , contestația împotriva punctului 4 din Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de , referitor la modul de calcul și virare a impozitului pe profit în anii 2002, 2003 și 2004.

Împotriva măsurilor dispuse de organul de control, în susținerea cauzei sale, petenta aduce următoarele argumente:

1. Cu privire la modul de calcul al profitului impozabil:

Societatea a achiziționat pui de o zi de la S.C. I

S.A. cu prețul de lei/buc, respectiv lei/buc, conform facturilor de achiziție, precum și pui de curcă de la S.C. S.R.L., la prețul de lei.

Întrucât la data de 31.12.2004 prețurile de cost ale acestor păsări au avut alte valori față de cele de la data achiziției, diferențele rezultate se regăsesc înregistrate în creditul contului 711 - "Variația stocurilor".

Acest cont a fost închis la sfârșitul exercițiului financiar prin contul 121 - "profit și pierdere", ceea ce semnifică, în opinia petentei, că toate cheltuielile efectuate în vederea creșterii și îngrijirii păsărilor s-au "revărsat" asupra contului 711.

În acest sens se invocă dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991 republicată, care specifică funcțiile contului 711, parte din grupa 71, respectiv evidența costului de producție al producției stocate și a variației acesteia.

Pentru explicitarea aplicată, contestatara prezintă articolele contabile utilizate :

"6026 = 3026	consum de furaje
361 = 711	înregistrare spor de creștere în greutate
711 = 121	închiderea contului 711 aferent creșterii păsărilor
411 = 701	vânzarea păsărilor
711 = 361	descărcarea de gestiune a păsărilor vândute
701 = 121	închiderea contului 701 venituri din vânzare
121 = 711	închiderea contului 711 variația stocului aferent descărcării de gestiune"

În condițiile prezentate, societatea apreciază că a calculat corect profitul impozabil scăzând din creditul contului 121 sumele aferente închiderii soldurilor creditoare ale contului 711, cu următoarele mențiuni:

-în cursul anilor, soldurile creditoare ale contului 711 au fost închise prin creditul contului 121;

-la sfârșitul exercițiilor financiare, aceste solduri au fost raportate în bilanțurile contabile la poziția 711 sold creditor

-în declarațiile privind impozitul pe profit, aceste solduri au fost trecute la poziția venituri neimpozabile;

Concluzionând asupra aspectelor prezentate, contestatara arată că "aceste sume sunt aferente sporului de creștere a păsărilor, făcându-se venituri impozabile în momentul vânzării păsărilor", nefiind astfel corectă impozitarea unei cheltuieli sau a unui venit viitor.

În drept sunt invocate dispozițiile cap.2, art.7.2 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor



privind metodologia de calcul al impozitului pe profit care specifică că, la calculul ponderii veniturilor, nu sunt luate în calcul veniturile înregistrate în conturile 711 - "Variația stocurilor".

Pentru considerentele expuse, S.C. [] S.R.L. consideră că nu datorează impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de control pentru anul 2002, 2003 și 2004 în sumă totală de [] lei, pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere în valoare de [] lei și penalități de întârziere de [] lei.

2. Cu privire la depășirea peste limitele legale a cheltuielilor de protocol cu suma de [] lei

În contestație se arată că, la finele anului 2002 și, mai ales în anii 2003, 2004, ca urmare a scăderii volumului de vânzări, au fost inițiate acțiuni permanente de promovare a produselor, mai ales în punctele proprii de vânzare dar și prin participarea la târgul Expo - Agroutil Mamaia.

Astfel, în temeiul Hotărârii Guvernului nr.22 - 16.01.2003 și al Hotărârii Guvernului nr.859/2002, pct.9.1, contestatara susține că este nejustificată aprecierea organului de control ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile de protocol efectuate peste limitele legale în valoare totală de [] lei, după cum urmează:

- anul 2002: [] lei
- anul 2003: [] lei
- anul 2004: [] lei

Suma de [] lei reprezentând impozit pe profit rezultat prin neadmiterea ca deductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de [] lei, nu este însușită de contestatoare, măsura organului de control fiind apreciată ca fiind nejustificată.

3. Cu privire la depășirea peste limitele legale a cheltuielilor de sponsorizare cu suma de [] lei

Referitor la acest aspect, S.C. [] S.R.L. din Năvodari precizează în contestație că depășirea cheltuielilor de sponsorizare se datorează "atenției deosebite pentru instituțiile neguvernamentale".

Totodată, petenta precizează faptul că nu a separat distinct în evidența contabilă, cheltuielile destinate sponsorizărilor de cele efectuate pentru reclama firmei.

Finalul contestației conține solicitarea privind admiterea contestației și anularea punctului 4 din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.02.2005, dar și precizarea că în cazul în care vor fi nevoiți ca în apărarea drepturilor să utilizeze și alte mijloace legale, vor solicita chiar daune în valoare de [] lei reprezentând cheltuieli de judecată și de expertiză.

Dosarul contestației a fost completat cu adresa nr. [] - 08.04.2005, înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr. [] - 08.04.2005, potrivit căreia S.C. [] S.R.L. din [] precizează că suma contestată se regăsește la pct.1, 2 și 3 din Decizie de impunere nr. [] iar acest document a



fost primit împreună cu raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 25.02.2005.

II. Controlul tematic finalizat prin încheierea la
a Raportului de inspecție fiscală, a avut ca obiectiv soluționarea adresei nr. 4248/2005 emisă de Ministerul Administrației și Internelor - Inspectoratul de Poliție al județului Constanța, înregistrată la S.A.F. - Activitatea Control Fiscal Constanța sub nr. 1000/2005.

Urmare controlului efectuat, referitor la capetele de cerere care fac obiectul contestației, organul fiscal a constatat și consemnat la pct.4 din Raportul de inspecție fiscală, următoarele aspecte cu privire la modul de calcul al profitului impozabil:

1.- profitul impozabil a fost determinat eronat de petentă, în sensul că din soldul contului 121 - "Profit și pierdere", a scăzut valoarea creditului contului 711 - "Variația stocului".

Pentru evidențierea activității desfășurate, S.C. S.R.L. din Năvodari a uzitat de următoarele articole contabile:

602.6 = 302.6 - consum furaje și medicamente

361 = 711 - înregistrarea sporului de creștere în greutate al păsărilor

711 = 121 - închiderea contului 711

411 = 701 - vânzarea păsărilor

711 = 361 - descărcarea gestiunii cu păsările vândute

121 = 711 - închiderea contului 711

În condițiile în care baza legală impozabilă pentru determinarea impozitului pe profit datorat este determinată de soldul creditor a contului 121, asupra căruia se aplică procentul de 25%, organul de control a recalculat impozitul pe profit pentru anul 2002, 2003 și 2004.

A rezultat astfel diferența de impozit pe profit datorată bugetului de stat în valoare totală de 5.000 lei, iar pentru neplata la termenul legal a acestei sume, au fost calculate accesorii aferente, respectiv 1.000 lei - penalități întârziere și 1.000 lei - penalități de întârziere impozit pe profit.

2.- petenta nu a avut în vedere faptul că, protocolul se realizează în anumite limite, iar înregistrarea unor cheltuieli de această natură peste aceste limite, sunt considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

În timpul controlului s-a constatat depășirea cheltuielilor de protocol peste limitele legale cu suma totală de 10.000 lei, defalcată astfel:

- anul 2002 - 3.000 lei;

- anul 2003 - 4.000 lei;

- anul 2004 - 3.000 lei.

3.- la determinarea profitului impozabil, petenta nu a ținut cont de faptul că în anul 2004, cheltuiala cu sponsorizarea în valoare de 10.000 lei nu este deductibilă fiscal.

Cu cheltuielile nedeductibile prezentate la pct.2 și 3, organul de control a influențat rezultatul contabil înregistrat



de S.C. "..." S.R.L., respectiv acestea au fost adăugate la soldul creditor a contului 121 - "Profit și pierdere" pentru determinarea profitului brut impozabil așa cum s-a prezentat la pct.1.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor vamale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, pentru stabilirea profitului impozabil și a impozitului pe profit, S.C. "..." S.R.L. din Năvodari proceda astfel:

-contul 121 - "Profit și pierdere" era influențat cu creditul contului 711, în sensul că din valoarea soldului contului 121, petenta scădea creditul contului 711 - "Variația stocului";

-asupra sumei astfel rezultată, aplica procentul de 25%, determinând astfel impozitul pe profit datorat bugetului de stat;

-calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit s-a efectuat fără a ține cont de faptul că, cheltuielile cu protocolul și sponsorizarea se pot efectua în anumite limite legale admise, iar la depășirea acestora, cheltuielile sunt nedeductibile fiscal.

Urmare controlului efectuat, organul fiscal a stabilit că S.C. "..." S.R.L. a determinat eronat profitul impozabil, respectiv impozitul pe profit. Determinarea de către petentă a profitului impozabil s-a făcut prin scăderea din soldul contului 121 - "Profit și pierdere", a soldului creditor a contului 711 - "Variația stocului", și nu s-a ținut cont de faptul că cheltuielile de protocol și sponsorizare sunt deductibile în limitele legale.

În consecință, organul fiscal a procedat la recalcularea profitului impozabil și a determinat în timpul controlului diferența de impozit pe profit în valoare totală de 311.000,00 lei, astfel:

-anul 2002 - 100.000,00 lei;

-anul 2003 - 100.000,00 lei;

-anul 2004 - 111.000,00 lei.

La recalcularea diferenței de impozit pe profit, organul fiscal a avut în vedere și cheltuielile nedeductibile fiscal, respectiv cheltuieli de protocol și sponsorizare care depășesc limitele admise de lege.

Pentru neplata în termenul legal a diferenței de impozit pe profit în valoare totală de 311.000,00 lei, organul fiscal a stabilit în sarcina petentei, dobânzi de întârziere în sumă de 100.000,00 lei, precum și penalități de întârziere în sumă de 100.000,00 lei.

Petenta contestă măsurile stabilite de organul fiscal, susținând că potrivit Legii nr.82/1991 republicată, contul 711 - "Variația stocurilor" nu reprezintă un cont de venit pentru a fi luat în calcul la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit, invocând în acest sens prevederile cap.2, art.7.2 din H.G.nr.859 - 16.08.2002.



Referitor la depășirea limitelor legale la cheltuielile de protocol și sponsorizare, S.C. S.R.L. precizează în contestație că a manifestat o atenție deosebită pentru "instituțiile neguvernamentale" și pentru reclama firmei, scăpând din vedere că evidența cheltuielilor cu această destinație trebuie ținută distinct și analizate limitele de deductibilitate legale.

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. S.R.L. din Năvodari a determinat profitul impozabil aferent anului 2002, 2003 și 2004 în conformitate cu prevederile legale în vigoare pentru perioada în discuție, iar cheltuielile de protocol și sponsorizare erau deductibile integral la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din raportul de inpecție fiscală încheiat la data de 23.02.2005 rezultă că acestea depășesc limita legală admisă la deducere.

În drept, potrivit art.7 (1) din Legea 414 - 26.06.2002 privind impozitul pe profit, în vigoare până la 31.12.3003:

"Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile".

Actul normativ invocat individualizează la art.8 veniturile considerate neimpozabile, care influențează profitul impozabil în sensul precizat la art.7(1), iar la art.9 sunt prezentate atât cheltuielile deductibile cât și cele nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, potrivit art.9 (6) sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal:

"a) cheltuielile de sponsorizare efectuate potrivit legii, în limita de 5% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și totalul cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile cu sponsorizarea.

"g) cheltuielile de protocol care depășesc limita de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor și al cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului".

Același mod de determinare a profitului impozabil ca și cel prezentat anterior, este preluat și prin Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr.571 - 22.12.2003, în vigoare de la 01.01.2004.

Astfel, potrivit art.19 din Legea nr.571 - 22.12.2003:

"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".

Veniturile neimpozabile sunt prezentate în Codul fiscal la art.20, limitarea cheltuielilor deductibile este prezentată la art.21(3), iar cheltuielile considerate nedeductibile fiscal la



calculul profitului impozabil, sunt prezentate la art.21(4) din același act normativ.

De la data de 01.01.2004, data intrării în vigoare a Codului fiscal, speței îi sunt aplicabile:

-prevederile art.21 (3) din Codul fiscal, unde se regăesc prezentate cheltuielile care au deductibilitate limitată, respectiv:

"a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit".

-art.21 (4), lit.p) din Codul de procedură fiscală, potrivit căreia **nu sunt deductibile "cheltuielile de sponsorizare și/ sau mecenat efectuate potrivit legii"**.

În consecință, din interpretarea dispozițiilor legale prezentate, se reține fără echivoc că profitul impozabil reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, așa cum sunt nominalizate în actele normative, iar cheltuielile de protocol și sponsorizare sunt deductibile fiscal în limitele prezăcute de actele normative.

În speță, din documentele existente la dosar, rezultă că baza de calcul pentru determinarea impozitului pe profit aferent anului 2002, 2003 și 2004, a fost determinată de S.C. S.R.L. din Năvodari, având în vedere alte considerente decât prevederile legale în materie.

Astfel, profitul impozabil a fost determinat de contestatoare prin scăderea din soldul contul 121 - "Profit și pierdere", a soldului creditor a contului 711 - "Variația stocului".

În condițiile în care în baza legală prezentată, **contul 711 - "Variația stocului" nu se regăsește în categoria veniturilor neimpozabile prevăzute la art.8 din Legea nr.414/2002** privind impozitul pe profit, pentru a se scădea din valoarea contului 121 - "Profit și pierdere" așa cum a considerat petenta, organul de soluționare constată faptul că profitul impozabil stabilit de S.C. S.R.L. a fost eronat determinat.

Cât despre baza legală invocată în susținerea contestației, respectiv **pct.7.2 din H.G.nr.859 - 16.08.2002** pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece se referă la calculul ponderii veniturilor și nu este aplicabilă speței.

Prin pct.7.2 din H.G. nr.859 - 16.08.2002, legiuitorul a precizat care sunt veniturile care nu sunt luate în calcul la stabilirea ponderii veniturilor realizate de contribuabilii care au încasat venituri în valută din export și care beneficiau de cota redusă la calculul impozitului pe profit, iar acesta nu exclude contul 711 - "Variația stocului" de la calculul profitului impozabil.



Petenta confundă prevederile pct.7.2 din H.G.nr.859 16.08.2002 cu cele ale art.8 din Legea nr.414 - 26.06.2002 privind impozitul pe profit, la care s-a făcut referire mai sus.

Contestatară își motivează contestația prin invocarea prevederilor pct.7.2 din H.G.nr.859 - 16.08.2002, dar nu face nici o legătură cu pct.2.7, dar mai ales pct.2.10 din același act normativ, care stipulează:

"2.7 În vederea aplicării acestei facilități se întocmește o situație a veniturilor încasate din export la cursul de schimb în vigoare la data încasării, nediminuate cu costurile privind transferul bancar. **Ponderea veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor înregistrate** conform reglementărilor contabile se face cumulat de la începutul anului. Cota redusă se aplică asupra profitului impozabil aferent acestei ponderi, calculat și evidențiat, cumulat de la începutul anului fiscal.

"2.10 În grupa veniturilor totale care se iau în calcul la determinarea ponderii veniturilor realizate din export se includ toate veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile, cu excepțiile prevăzute la pct.7.2".

Invocarea unui anumit punct dintr-un act normativ, fără a face legătura cu întreg actul și a stabili clar la ce se referă acesta, nu susțin contestația formulată de S.C. S.R.L. cu atât mai mult cât așa cum s-a prezentat, prin H.G. nr.859 - 16.08.2002, legiuitorul a realizat o astfel de legătură.

Calcularea eronată a profitului impozabil de către contestatară, se datorează și faptului că aceasta nu a realizat o analiză a cheltuielilor de protocol și sponsorizare înregistrate, iar cu suma care depășea cota legală aprobată pentru deductibilitate, să influențeze calculul profitului impozabil.

Petenta nu are argumente pentru acest capăt de cerere și recunoaște prin contestație că nici măcar nu a evidențiat separat cheltuielile de această natură, acordând importanță faptului că trebuia să facă reclamă firmei și să sponsorizeze "instituțiile neguvernamentale".

Pentru considerentele expuse și având în vedere prevederile legale învocate, organul de soluționare reține că:

-este nefondată susținerea petentei potrivit căreia veniturile din contul 711 - Variația stocului, închise prin contul 121 - Profit și pierdere, se exclud din baza de impozitare pentru determinarea impozitului pe profit, în condițiile în care legislația nu stipulează acest lucru;

-S.C. S.R.L. nu a realizat analiza cheltuielilor deductibile la stabilirea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pe anii 2002, 2003 și 2004.

În consecință, având în vedere considerentele prezentate, contestația formulată împotriva modului în care organul de control a determinat profitul impozabil, a cheltuielilor nedeductibile fiscal, cu consecința stabilirii diferenței de impozit pe profit în valoare totală de lei, va fi respinsă ca neîntemeiată legal.



Având în vedere că petenta datorează bugetului de stat diferența de impozit pe profit stabilită prin Decizia de impunere nr. 10000/2005 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală din 23.02.2005, pe cale de consecință în temeiul art.24 din Legea nr.414 - 26.06.2002 și art.108 (1) din Legea nr.571 - 22.12.2003, S.C. S.R.L. datorează și obligațiile accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei, stabilite de organele fiscale în conformitate cu H.G.nr.1043/2001, H.G.nr.874/2002, H.G.nr.1513/2002 și O.G.nr.26/2001, art.1, pct.3, alin.3.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 179 și 185 alin.1 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G.nr.92 - 24.12.2003 republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de S.C. S.R.L. din Năvodari împotriva Raportului de inspecție fiscală din 23.02.2005 și Deciziei de impunere nr. 10000/2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, documente emise de inspectori din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobânzi de întârziere impozit pe profit;
- lei - penalități de întârziere impozit pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 30 zile de la comunicare, conform art.187 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G.nr.92 - 24.12.2003 republicată.

DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHA

ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII
EMILIA CRÂNGUȘ

D.D. / 5 ex.
14.04.2005

