

DECIZIA nr. 11/2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X TULCEA S.A.
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de SC X SA prin adresa nr. .../2011, înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012, cu privire la reluarea procedurii administrative conform art.214 pct.(3) din O.G. nr.92/2003 R a contestației formulată de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../..2008 în sumă totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit (..lei) și majorări de întârziere (..lei) aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, și este semnată de titularul dreptului procesual, în conformitate cu prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 R.

Prin Decizia nr.../...2008 aflată la dosarul cauzei, D.G.F.P. Tulcea a dispus suspendarea soluționării cauzei în conformitate cu prevederile art.214, alin.(1), lit.a) din OG nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

Cu adresa nr.../2011 depusă la Administrația Generală a Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a jud.Tulcea, înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. .../15.11.2011 și ulterior sub nr.../24.01.2012, S.C. X S.A. comunică faptul că “ prin Rezoluția de scoatere de sub urmărire penală emisă în data de..2011 de Parchetul de pe lângă Judecătoria Tulcea s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a d-nei G M ”.

În vederea reluării procedurii administrative, cu adresa nr.../2011 organul de soluționare competent solicită Biroului Juridic să ne comunice dacă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv și irevocabil în conformitate cu Instrucțiunile pentru aplicarea art.214 din Codul de procedură fiscală, respectiv **pct.10.2** din OPANAF nr. 2137/2011-care prevede: *“În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv/definitiv și irevocabil.”*

Biroul Juridic răspunde cu adresa nr.../2012 la care anexează adresa Gărzii Financiare Tulcea nr.../2012 precum și copie după Rezoluția de scoatere de sub urmărire penală din 12.10.2011 înregistrată sub nr.../27.12.2011, prin care ne comunică faptul că *“ rezoluția a devenit definitivă prin neatacare ”*.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, 209 și 214 din O.G. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Petenta, S.C. X S.A. cu sediul în Tulcea, str., nr., jud. Tulcea, înregistrată la ORC Tulcea sub nr../1991, identificată prin CUI RO..., contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală nr.. /2008, emisă în baza constatărilor Raportului de inspecție fiscală parțială nr.. /2008, în sumă totală de...lei, reprezentând ..lei impozit pe profit și..lei accesorii aferente impozitului pe profit, motivând următoarele:

- că în mod eronat au concluzionat inspectorii fiscali reținerea sumelor de ...lei reprezentând 3% fond de mediu și ...lei reprezentând 16% impozit pe venit din alte surse, ca fiind nedeductibile întrucât nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform art.21, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece:

1. Conform art.54, alin.(1) din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1752/2005, "Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și **alte taxe**, cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor"

Petenta precizează că la SC X SA, costul de achiziție pentru materiale refolosibile este format din:

- preț de cumpărare;
- taxă 3% fond de mediu sau impozit pe venit de 16% ;
- alte cheltuieli (transport, manipulare, etc.).

2. Având în vedere cele menționate la pct.1, "taxa de mediu 3% și impozitul pe venit 16% sunt taxe conform O.M.F.P. Nr.1752/2005, astfel că suma de...lei, reprezentând 3% taxă de mediu în sumă de...lei și 16% impozit pe venit în sumă de ...lei, sunt deductibile și ca urmare societatea nu datorează impozit pe profit în sumă de ...lei, sumă din care noi am achitat ..., reprezentând impozit pe profit și penalități, prin OP ..și... din 25.09.2008, aceasta fiind de fapt o **suprataxare**".

- suma de ...lei reprezentând cheltuieli cu clienți incerti, amenzi, penalități și cheltuieli cu sponsorizarea, diminuează pierderea fiscală din anii 2005-2006.

Față de motivațiile prezentate mai sus, petenta solicită în final admiterea contestației sale și anularea Deciziei de impunere nr../2008 precum și a concluziilor Raportului de inspecție fiscală parțială nr../2008.

II. Urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SA, organele de control fiscal au verificat modul de evidență, calcul, declarare și virare a impozitului pe profit către bugetul general consolidat al statului.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr../2008, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală nr../2008, prin care organele de control au stabilit următoarele:

- pentru perioada 01.01.2005 - 31.07.2008, în urma controlului efectuat prin sondaj la SC X SA, comisarii Gărzii Financiare Tulcea au constatat că prin majorarea cheltuielilor petentei cu suma de ...lei (suma include cota de 3% pentru crearea fondului de mediu prevăzută de Legea 73/2000 și art.9 din OUG

196/2005 și cota de 16% impozit pe venit din alte surse cf. art.78, pct.2 din Legea nr.571/2003), s-au denaturat rezultatele financiare, conducând la neînregistrarea unui impozit pe profit în sumă de ..., scadent la..2008, conform Procesului-verbal de constatare nr.../2008 (aflat în copie la dosarul cauzei);

- luând în calcul elementele transmise de Garda Financiară Tulcea prin adresa nr../TL/25.09.2008 înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr.../01.10.2008 (aflată în copie la dosar), organele de inspecție fiscală au verificat pentru sursa impozit pe profit aferentă perioadei 01.01.2005-30.06.2008 și au stabilit, că petenta are de plată la bugetul general consolidat al statului un debit suplimentar în sumă de ...lei și accesorii aferente debitului în sumă de ...lei.

Cu adresa nr../25.09.2008 (aflată în copie la dosarul cauzei), Garda Financiară Tulcea sesizează Parchetul de pe lângă Judecătoria Tulcea, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.43 din Lg. 82/1991 și de art.9 din LG.241/2005.

Prin adresa nr.../03.01.2012 înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. ../19.01.2012, GARDA FINANCIARĂ-SECȚIA TULCEA înaintează către Biroul Juridic al D.G.F.P. Tulcea rezoluția de clasare (aflată la dosarul cauzei) în dosarul nr../P/2008 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Tulcea, prin care se comunică faptul că învinuita GM director economic la SC X SA, nu se mai află în procedura de urmărire penală.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tulcea, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina SC X SA, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și accesorii.

În fapt, organele de control fiscal din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tulcea au verificat modul de evidență, calcul, declarare și virare a impozitului pe profit la SC X Tulcea SA, pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- urmare controlului efectuat prin sondaj de comisarii Gărzii Financiare, Secția Tulcea pentru perioada 01.01.2005-30.07.2008, s-a constatat că petenta a înregistrat pe cheltuieli sumele reprezentând cota de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor feroase de către deținătorii de astfel de deșeuri, persoane fizice către agenții economici colectori - respectiv fondul de mediu prevăzut cf. Legii 73/2000, modificată prin art.9, alin.(1) din OUG 196/2005 și cota de 16% impozit pe venit din alte surse cf. art.78 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, petenta majorându-și cheltuielile cu suma totală de ...lei, deși, acestea trebuiau reținute din sumele cuvenite persoanelor fizice;

- pentru cheltuielile nedeductibile constatate și consemnate în Procesul verbal de constatare nr../2008 întocmit de comisarii Gărzii Financiare Tulcea, aceștia au calculat și un impozit pe profit în sumă de...lei, scadent la 25.07.2008
- impozit recunoscut de către societate, declarat prin Declarația 100 aferentă trimestrului II 2008 și achitat cu OP ... și ... din 25.09.2008;

- ca urmare a inspecției fiscale și în baza constatărilor de mai sus, organele fiscale din cadrul AFP pentru contribuabilii Mijlocii, au stabilit pentru perioada verificată un debit suplimentar la impozitul pe profit în sumă de ...lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de ...lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /2008 în sumă totală de ...lei, cu motivele expuse la pct.I din prezenta decizie.

Pentru faptele menționate în Procesul verbal de constatare nr../2008, Garda Financiară - Secția Tulcea a trimis sesizare penală la Parchetul de pe lângă Judecătoria Tulcea, cu adresa nr../TL/2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea a suspendat soluționarea contestației până la soluționarea cauzei penale, prin emiterea deciziei nr... din 31.12.2008.

Urmare adresei Biroului Juridic al DGFP Tulcea nr../24.01.2012, a Gărzii Financiare Tulcea nr../19.01.2012 și a REZOLUȚIEI de scoatere de sub urmărire penală din 12.10.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Tulcea, DGFP Tulcea reia procedura administrativă de soluționare a contestației.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu și **Cu stimă**, Ordinul Ministrului Finanțelor nr.1752/2005 și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile **art. 214, alin (3) din O.G. 92/2003 R**, “**Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

*** Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a constestației** motivațiile petentei că “ în mod eronat au concluzionat inspectorii fiscali reținerea sumelor de ...lei reprezentând 3% fond de mediu și ... lei reprezentând 16% impozit pe venit din alte surse, ca fiind nedeductibile”, **întrucât**:

- urmare controlului efectuat prin sondaj de comisarii Gărzii Financiare, Secția Tulcea pentru perioada 01.01.2005 - 30.07.2008, s-a constatat că petenta a înregistrat pe cheltuieli sumele reprezentând cota de 3% fond mediu cf. Legii 73/2000 și art.9, alin.(1) din OUG 196/2005 și cota de 16% impozit pe venit din alte surse cf. art.78 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, majorându-si astfel cheltuielile cu suma totală de ...lei, deși, acestea *trebuiau reținute din sumele cuvenite persoanelor fizice*;

- pentru cheltuielile nedeductibile constatate, consemnate în Procesul verbal de constatare nr../25.06.2008 întocmit de comisarii Gărzii Financiare Tulcea, aceștia au calculat și un impozit pe profit în sumă de ..lei, scadent la 25.07.2008

- *impozit recunoscut de către societate, declarat prin Declarația 100 aferentă trimestrului II 2008 și achitat cu OP ... și ... din 25.09.2008;*

- potrivit **art.9** din *OUG nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu*:

(1) “ Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

a) o contribuție de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor feroase și neferoase de către deținătorii de astfel de deșeuri, persoane fizice sau juridice. *Sumele se rețin prin stopaj la sursă de către operatorii economici colectori și/sau valorificatori, autorizați potrivit legislației în vigoare privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu;*”

Conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se reține:

- **ART. 78** Definirea veniturilor din alte surse

(2) “ Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.”

- **ART. 79** Calculul impozitului și termenul de plată

(1) “ Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.”

Întrucât potrivit **art.21,alin.(1)** Cod fiscal: “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”, conform textelor de lege prezentate, rezultă că în mod corect și legal au fost stabilite ca nedeductibile fiscal sumele reprezentând 3% fond de mediu (... lei) și 16% impozit pe venit din alte surse (... lei).

* În plus, *referitor la susținerea contestatarei că suma de ... lei ar fi deductibilă <<Conform art.54,alin.(1) din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1752/2005, “Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și **alte taxe**, cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor”>>*, precum și mențiunea petentei că “la SC X TULCEA SA, costul de achiziție pentru materiale re folosibile este format din:

- preț de cumpărare;

- taxă 3% fond de mediu sau impozit pe venit de 16% ;

- alte cheltuieli (transport, manipulare, etc.) ”, se reține:

Având în vedere că obiectul de activitate al societății petente este recuperarea și valorificarea deșeurilor și a resturilor metalice reciclabile, iar activitatea de valorificare presupune achiziția de *stocuri de materii prime* asupra cărora se intervine prin procesul de producție - respectiv sortare, dezmembrare, etc., rezultând *stocuri de produse finite*, ce se livrează la unități specializate, potrivit **art.127, alin.(2)** din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., aprobate prin *Ordinul Ministrului Finanțelor nr.1752/2005 - invocat și de petentă*, se precizează: “*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.”

Din textul de lege prezentat, rezultă deci, că cheltuielile cu taxe sau impozite nu sunt cuprinse în costul de prelucrare al stocurilor, ori sumele contestate de petentă sunt *taxe și impozite cu reținere la sursă și care se opresc din venitul persoanei fizice care realizează acest venit*, respectiv sumele de ...lei reprezentând 3% fond de mediu și ...lei reprezentând 16% impozit pe venit din alte surse.

Față de cele mai sus consemnate, luând în considerație și constatările comisarilor Gărzii Financiare Tulcea înscrise în Procesul verbal nr.../ 25.06.2008, rezultă că organele fiscale din cadrul AFP pentru Contribuabilii Mijlocii Tulcea, au stabilit în mod legal suma totală de ... lei ca nedeductibilă fiscal, sumă compusă din sumele...lei reprezentând 3% fond de mediu și ...lei reprezentând 16% impozit pe venit din alte surse.

**** Referitor la afirmația petentei:** “suma de ...lei reprezentând cheltuieli cu clienți incerti, amenzi, penalități și cheltuieli cu sponsorizarea, diminuează pierderea fiscală din anii 2005-2006”, **se reține:**

- din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, rezultă că suma de ... lei se compune din următoarele sume:

- suma de ... lei, reprezintă cheltuieli cu clienți *incerti*, ori potrivit **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 operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

- suma de ... lei, reprezintă cheltuieli cu amenzi și penalități, ori potrivit **art.21,alin.(4)** “ *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...*

b)*dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale.Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”;*

- suma de ... lei, reprezintă cheltuieli cu sponsorizarea nedeductibile datorită faptului că societatea înregistrează pierdere fiscală, ori potrivit **art.21, alin.(4)** “ *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...*

p) *cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicat, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;
2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.”

Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control fac următoarele *precizări*:

“La data de 30.06.2008 *societatea înregistrează*, conform evidenței fiscale, o *pierdere de recuperat* (cumulat perioada 01.01.2005-30.06.2008) în sumă de ...lei, *dar declară impozit datorat* în sumă de ...lei, suma stabilită în urma controlului Gărzii Financiare Tulcea. Menționăm că, constatarea cheltuielilor nedeductibile și majorarea profitului impozabil a dus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei, *decizia de impunere fiind emisă doar pe diferența dintre suma constatată în urma inspecției fiscale și suma declarată de agentul economic*, respectiv ...lei (...lei - ...lei = ...lei), pentru a *nu* se dubla debitul:

Rezultat fiscal/perioada	Cf.agentului ec.	Cf.organ control	Impozit suplim.
2005 pierdere	-	-	
2006 pierdere	-	-	
2007 pierdere	-	-	
01.01.- 30.06.2008	-	+	

Reținem ca fiind întemeiate precizările de mai sus, având la bază constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală parțială nr.../19.11.2008, (capitolul III și anexele 1-4) cu mențiunea că la recuperarea pierderii fiscale din anii anteriori, petenta a luat în calcul pierderea contabilă și nu pierderea fiscală, fără a respecta prevederile Codului fiscal, respectiv:

ART. 26 - Pierderi fiscale

(1) “*Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.*”

Față de prevederile legale invocate, rezultă că afirmația petentei potrivit căreia “întrucât în anii 2005-2006 societatea nu a înregistrat profit ci pierdere, suma de ...lei reprezentând cheltuieli cu clienți incerți, amenzi, penalități și cheltuieli cu sponsorizarea, urmează să diminueze pierdere fiscală înregistrată” nu poate fi reținută în mod legal și deci reținem, că în mod corect au fost considerate ca nedeductibile fiscal aceste sume în quantum total de ...lei.

Având în vedere cadrul legislativ prezentat, întrucât societatea petentă nu a respectat prevederile legale privind determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit prevăzute de Codul fiscal, menținem în totalitate constatările organelor de control înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.../ 19.11.2008 cf. prevederilor legale incidente în speță, și urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la suma de ...lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Cu privire la majorările de întârziere corespunzătoare impozitului pe profit de plată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119,alin.(1)** din OG92/2003R:“Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după

acest termen majorări de întârziere” și întrucât petenta datorează impozitul pe profit în sumă ...lei, datorează și accesoriiile aferente în sumă de... **lei**.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, în temeiul art.216 din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de S.C. X S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../20.11.2008 pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând: ...lei impozit pe profit și ...lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.