



**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Biroul de soluționare a contestațiilor**

**DOSAR NR. 32/2011**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

### **DECIZIA NR. 25/23.05.2011**

privind soluționarea contestației depusă de SC I SRL , cu sediul în loc. R, str. , nr.  
sub nr. /06.04.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../04.04.2011, în legatură cu contestația formulată de SC I SRL, cu sediul în loc. R, str. S, nr. , CUI .....

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. .../24.02.2011 (filele 117-119), act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de **... lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **... lei**, majorări de întârziere aferente în sumă de **... lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **... lei**.

Având în vedere prevederile art. 205, art.207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

**I.** Prin Decizia de impunere nr. .../24.02.2011 (filele 117-119) s-au stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale în sumă totală de **... lei**, constând în impozit pe profit în sumă de **... lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de **... lei**, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei**, obligații fiscale accesorii aferente taxei în sumă de **... lei**.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../24.02.2011(filele 92-114), raport întocmit în urma inspecției fiscale generale.

Potrivit raportului de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare, SC SRL a diminuat nejustificat soldul debitor al contului 345 “Produse finite” cu suma de **... lei** în anul 2008, cu suma de **... lei** în anul 2009 și cu suma de **... lei** în anul 2010, prin înregistrarea în evidență a notelor contabile 345=711 și 711=121 cu sumele în roșu.

Potrivit declarațiilor administratorului societății, s-a efectuat o diminuare a prețului la chereșteaua aflată în stoc pentru a putea fi vândută.

Întrucât nu a fost prezentată o listă de inventar cu produsele aflate în stoc pentru care s-a redus prețul și nici un proces verbal de constatare a acestui fenomen, iar ulterior societatea nu a vândut din stoc ci a valorificat numai producția obținută în luna respectivă, organul de control a concluzionat că prin notele contabile întocmite în maniera arătate, s-a diminuat în mod nejustificat stocul de produse finite cu o valoare totală de .... lei în anul 2008 și .... lei în anul 2009 și implicit profitul impozabil cu aceeași sumă, iar în anul 2010 s-a diminuat stocul de produse finite cu suma de .... lei, majorându-se pierderea contabilă cu suma respectivă.

În conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare. În raport de norma legală citată, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .... lei pentru anul 2008 și .... lei aferent anului 2009.

Aferent impozitului pe profit suplimentar, organul de control a calculat majorări de întârziere în sumă de .... lei în conformitate cu prevederile art. 119.-120 din Codul de procedură fiscală.

Privitor la taxa pe valoarea adăugată, organul de control a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxă de plată în sumă de ..... lei apreciind că prin notele contabile înregistrate (345=711 și 711=121 cu minus suma totală de .... lei), petenta a diminuat nejustificat stocul de produse finite cu această sumă. Organul de control a stabilit că petenta a încălcat prevederile art. 128, alin (4) lit. d) și art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, potrivit căruia sunt asimilate livrărilor efectuate cu plată bunurile constatate lipsă la inventar, baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din această categorie fiind prețul de cost al acestora.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

**II.** Împotriva Deciziei de impunere nr. ..../24.02.2011 petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ..../31.03.2011 (filele 121-125). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. ..../06.04.2011 (filele 121-133).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta solicită anularea deciziei de impunere nr. ..../24.02.2011 pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar constând în impozit pe profit în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

În cererea formulată, SC I. SRL susține că decizia de impunere nr. ..../24.02.2011 este nulă de drept întrucât din cuprinsul acesteia lipsește capitolul referitor la motivele de fapt care au dus la stabilirea obligațiilor fiscale, încălcând

prevederile art. 87 din Codul de procedură fiscală , articol care coroborat cu art. 43, reglementează elementele pe care trebuie să le cuprindă actul administrativ fiscal.

În ceea ce privește aprecierea organului de control privind existența unei lipse în gestiunea de produse finite, petenta susține că este neîntemeiată din următoarele motive:

- stocul de produse finite este cantitativ, iar evidența acestuia se conduce cantitativ valoric cu ajutorul Registrului de evidență a materialelor lemnoase, evidența verificată de către organele ITRSC și corespunde valoric cu soldul din evidența contabilă. În opinia petentei, este incorectă afirmația organului de control potrivit căreia s-a diminuat stocul de produse finite , corect ar fi fost să se consemneze că s-a diminuat soldul valoric al contului de produse finite. Petenta precizează că nu i-a fost solicitat registrul de evidență a materialelor lemnoase, pentru a se verifica stocul cantitativ și soldul valoric în funcție de documentele existente;
- afirmația organului de control potrivit căreia s-a vândut în fiecare lună din stoc producția obținută în luna în curs nu este corectă, iar înregistrările contabile “345=711” și “711=121” cu minus, reprezintă altceva decât scădere din gestiune;
- în evidența contabilă a societății, producția se înregistrează după metoda inventarului intermitent, astfel se înregistrează la intrări (345=711) o producție egală valoric cu producția vândută. În cazul în care din registrul de evidență a stocurilor rezultă că producția vândută este mai mică decât producția obținută în lună (înregistrată la preț de livrare) atunci se face înregistrarea 345 = 711 cu plus (diferența între producția obținută și cea vândută la preț de livrare ), iar în cazul în care producția vândută este mai mare decât producția obținută se face înregistrarea 345=711 cu minus pentru diferența în cauză;
- în anul 2009 și 2010 s-a efectuat inventarierea patrimoniului, inclusiv a producției finite , fără a se constata diferențe cantitative, aspect consemnat în raportul de inspecție fiscală.

În raport de cele prezentate, petenta arată că obligațiile fiscale stabilite suplimentar de către organul de inspecție fiscală nu sunt datorate, motivul de fapt care a stat la baza deciziei de impunere nefiind real, neexistând lipsa în gestiunea produselor finite, iar organul de inspecție fiscală neconstatând concret câți metri cubi de cherestea lipsesc din gestiune.

**III.** Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestator și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin decizia de impunere nr.../24.02.2011 s-au stabilit în sarcina SC I SRL din R , obligații fiscale constând în impozit pe profit în sumă de ....lei, majorări de întârziere aferente de .... lei , taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente taxei în sumă .... lei.

În susținerea contestației sale, SC I SRL arată că emiterea deciziei de impunere nr. ..../24.02.2011 nu cuprinde elemetele prevăzute de art. 43 alin. (2) din Codul de

procedură fiscală, în concret motivele de fapt care au stat la baza emiterii acesteia. În opinia petentei, lipsa motivelor de fapt atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Referitor la acest **aspect sesizat de către petentă**, facem următoarele precizări:

Prezentarea incompletă a motivelor de fapt și de drept care au stat la baza emiterii unei decizii de impunere nu face parte din categoria elementelor actului administrativ fiscal a căror lipsă atrag nulitatea acestora, așa cum sunt ele enumerate limitativ la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Având în vedere faptul că actului administrativ fiscal contestat nu-i lipsește nici un alineat din cele prevăzute imperativ în norma legală precitată, acest capăt de cerere urmează a fi respins ca neîntemeiat.

Așa cum rezultă din datele și documentele existente la dosarul cauzei, organul de inspecție fiscală a apreciat că SC I SRL R a diminuat nejustificat stocul de produse finite cu suma de ... lei , prin înregistrarea în evidență contabilă a formulelor contabile "345=711" și "711=121" cu suma respectivă în minus (... în anul 2008, .... lei în anul 2009 și ..... în anul 2010).

În contradictoriu cu organul de control, contestatoarele arată că concluzia acestuia potrivit căreia ar exista un minus în gestiunea de produse finite este eronată, din Registrul de evidență a materialelor lemnoase rezultând stocul , intrările și ieșirile de produse finite, stoc care corespunde cu soldul din evidența contabilă.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, de susținerile părților și de normele legale incidente speței urmează a se stabili dacă obligațiile fiscale în sumă de ..... lei constând în impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente sunt legal datorate de SC I. SRL.

Potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit c) referitoare la impozitul pe profit și art. 128 alin. (4) referitoare la taxa pe valoarea adăugată, din Codul fiscal:

*Art. 21*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...)*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;*

*Art. 128*

*(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*(...)*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c).*

Modalitatea curentă de stabilire a bunurilor lipsă din gestiune, este reglementată de Ordinul MFP nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, în vigoare în luna noiembrie 2009, respectiv OMFP nr. 2861/2009 în vigoare de la această dată. Astfel, potrivit punctului 16 al ordinului:

16. Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

(...)

36. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte.

În raport de normele legale citate rezultă că stabilirea unor lipsuri în gestiune trebuie să aibă la bază inventarierea faptică a stocurilor și compararea rezultatelor obținute cu evidența cantitativ – valorică pentru fiecare categorie de produs finit în parte. Or, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organul de inspecție fiscală ar fi procedat la inventarierea faptică a stocului de material lemons sau ar fi folosit documente privind inventarierea patrimoniului și valorificarea acestuia, întocmite de contestatoare, astfel încât să se constate existența certă a unui minus de inventar, care să poată fi asimilat cu o livrare de bunuri. Menționăm că, deși în contestația formulată petenta invocă în susținerea acesteia faptul că nu s-au constatat diferențe de stoc faptic care să conducă la concluzia că ar exista lipsă în gestiunea de produse finite, organul de control nu a avut în vedere în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, argumentele și aspectele sesizate de aceasta.

Într-adevăr prin nota contabilă “345=711” cu minus, înregistrată în evidența petentei, s-a diminuat soldul contului 345 “Produse finite” și soldul contului 711 “Venituri din producția stocată”, cu influențe asupra profitului impozabil al societății. Contestatoarea justifică diminuarea soldului contului 345 “Produse finite” prin modul de înregistrare a producției finite obținute în fiecare lună. Astfel, petenta susține că producția obținută se înregistrează inițial la nivelul vânzărilor din lună, urmând a fi ajustată dacă există diferențe, înregistrându-se în minus în cazul în care producția vândută este mai mare decât cea obținută în lună sau în plus în cazul în care producția vândută este mai mică decât cea obținută în lună, fără însă a prezenta documente care să argumenteze aceasta.

În ce privește afirmația petentei potrivit căreia a fost utilizată metoda inventarul intermitent în evidența produselor finite, facem mențiunea că din modul de prezentare a înregistrărilor efectuate, precum și din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate concluziona cert dacă o astfel de metodă este practică permanent de contestatoare. Astfel, în cazul acestei metode, se schimbă funcția conturilor de stocuri, acestea funcționând doar la începutul și sfârșitul lunii. Dacă conturile de produse finite prezintă sold la începutul exercițiului financiar, se consideră că aceste produse, existente în stoc, sunt destinate vânzării în această lună și se înregistrează destocarea sau ieșirea din gestiune (prin nota 711 =345 sau 345=711 cu minus). În timpul lunii, obținerea de produse finite nu se înregistrează în

conturile de produse finite , considerându-se că acestea sunt destinate vânzării în această perioadă de gestiune ( luna ) , nu stocării . La sfârșitul lunii se stabilește , **prin inventariere** , stocul de produse finite existente în depozit, care se va înregistra în conturile de produse finite: 345 “ Produse finite “ = 711 “ Venituri din producția stocată “ (a se vedea reglementările OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare până la 31.12.2009 și ale OMFP 3055/2009 în vigoare începând cu anul 2010).

Afirmația administratorului societății potrivit căreia au fost diminuate prețurile de livrare ale produselor finite existente în stoc, în scopul vânzării acesteia, afirmație care a stat la baza concluziilor organului de control, nu poate conduce automat la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, fără a se analiza costul de producție și prețul de livrare a materialului lemnos, astfel încât să se poată stabili dacă cheltuielile efectuate în scopul obținerii producției sunt deductibile în totalitate la calculul profitului impozabil și că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de material lemnos efectuate de petentă respectă reglementările legale ( a se vedea art. 137 din Codul fiscal).

Prin prisma celor prezentate , rezultă că înregistrarea contabilă efectuată de către petentă 345 “Produse finite” =711 “Venituri din producția stocată” cu minus, nu poate fi asimilată automat cu o lipsă în gestiunea de produse finite, aceasta cu atât mai mult cu cât organul de inspecție nu a constatat concret și efectiv vreo lipsă în gestiune la aceste bunuri. Având în vedere că atât reglementările legale pe linia impozitului pe profit (art. 21 alin. (4) lit. c), cât și cele privind taxa pe valoarea adăugată (art. 128, alin. (4), lit. d), coroborate cu normele aprobate prin OMEF nr. 1753/2004 și OMEF nr. 2861/2009 se referă la lipsuri în gestiune neimputabile constatate și consemnate în documente de inventariere faptică și de valorificare a acesteia, este limpede că în speță, în raport de constatările organului de control și de probatoriul din dosar, consecințele înregistrărilor contabile (despre care s-a făcut vorbire) asupra bazelor de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

Înregistrările contabile despre care au făcut vorbire organelle de control, cu toate consecințele lor nu pot fi încadrate și assimilate unor lipsuri în gestiune neimputabile și prin urmare nu pot fi aplicate normele legale de care s-a prevalat inspecția fiscală.

Având în vedere cele prezentate anterior , precum și faptul că raportul de inspecție fiscală nu cuprinde documentele legale din care să rezulte că s-a constatat o lipsa de ..... lei în gestiunea de produse finite , organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine dacă notele contabile prin care a fost diminuat soldul contului 345 “Produse finite” și al contului 711 “Venituri din producția stocată” au avut ca efect diminuarea nejustificată a profitului impozabil și a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată sau dacă au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă a producției obținută și livrată. În concluzie, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, decizia de impunere

nr. ..../24.02.2011 referitoare la impozitul pe profit în sumă de .... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei urmează să fie desființată.

Se impune verificarea modului de înregistrare a producției finite, a documentelor pe baza cărora s-a înregistrat producția în fiecare lună (rapoarte de producție), a antecalculațiilor de preț, a registrului de evidență a stocurilor, a documentelor privind înregistrarea cheltuielilor și veniturilor societății, inclusive a clarificării metodei de evidență a stocurilor de produse finite, materiale, etc.

Având în vedere prevederile art. 47 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat potrivit căroră "*Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate (...)*", decizia de impunere nr. ..../24.02.2011 pentru majorările de întârziere în sumă de .... lei aferente impozitul pe profit și .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, urmează a fi desființată.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală -republicat, se

#### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a excepției de fond privind nulitatea deciziei de impunere nr. ..../24.02.2011.

2. Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. ..../24.02.2011 pentru suma de .... lei, constând în impozit pe profit în suma de .... lei, majorări de întârziere aferente de .... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente de .... lei și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ și fiscal.

**p. DIRECTOR EXECUTIV,**  
L.S.