



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala  
Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7  
Brasov  
Tel: 0268.547726  
Fax: 0268.547730  
E-mail: [finantepublice@rdsbv.ro](mailto:finantepublice@rdsbv.ro)

### DECIZIA NR.1756

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala , asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere, prin care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit de plata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform mentiunii inscrise pe exemplarul adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala si contestata partial actul administrativ respectiv contesta impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 2007-30.06.2010.

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare aduce urmatoarele argumente:  
Societatea contestata impozitul pe profit aferent anului 2008.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar , aferenta productiei neterminate, societatea considera ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat au calculat productia neterminata pe baza rulajelor conturilor de cheltuieli influentate de nealocate costurilor de productie iar diminuarea acestora pe baza de coeficient stabilit ca raport intre costul productiei neterminata recalculata de inspectia fiscala si cea stabilita de societate.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile pct.132 din OMF 1752/2005, mentinute prin pct.163 din OMF nr.3055/2009, potrivit carora valoarea produselor si serviciilor in curs de executie se determina prin inventarierea productiei neterminate la sfarsitul perioadei prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operatiunilor tehnologice si evaluarea acesteia la costurile de productie.

De asemenea invoca si prevederile OMFP nr.2374/2008 cap.VII privind functiunea contului 332"lucrari in curs de executie".

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca metoda utilizata de organele de control pentru determinarea productiei neterminate nu corespunde prevederilor legale.

Sustine ca a procedat corect la modul de inregistrate in evidentele contabile a productiei executate si a productiei in curs de executie, aceasta fiind determinata astfel:

-Pentru productia executata in cursul perioadei de raportare fiscala , pentru care s-au intocmit situatii de lucrari recunoscute de beneficiar, s-a emis factura in baza careia s-au inregistrat venituri care sunt corespunzatoare cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestor venituri.

Pentru cheltuielile corespunzatoare sfarsitului de perioada si nedecontate pe baza de inventar s-a stabilit productia neterminata in vederea echilibrarii acestor cheltuieli pentru a nu influenta rezultatul fiscal.

Societatea considera ca nu trebuie sa fie egalitate intre cheltuielile aferente costului de productie si productia neterminata asa cum considera organele de inspectie fiscala, datorita decontarilor pariale inregistrate direct pe venituri din vanzarea productiei.

Mentioneaza ca productia neterminata inregistrata in balanta de verificare corespunde cu inventarul productiei neterminate astfel, considera ca declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2008(formular 101) a fost corect intocmita din punct de vedere al productiei neterminate.

2.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008 prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentand contravaloare prestari servicii efectuare de persoana fizica autorizata V, societatea contestatoare sustine ca:

SC X a incheiat Contractul de prestari servicii cu PFA V, avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta pentru management integrat al proiectului prin asigurarea proceselor clasice de initiere, planificare, executie, monitorizare, control si inchidere.Prin serviciile prestate s-au monitorizat timpii de executie, costurile lucrarilor si urmarirea calitatii lucrarilor tehnice executate alaturi de managerul de calitate, responsabil tehnic cu executia si sef santier.

Societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost prestate efectiv in baza contractului incheiat intre parti iar justificarea prestatiei se realizeaza prin: Manualul proiectului , Minute-Sedinte operative intocmite de PFA V.

In ceea ce priveste dovedirea necesitatii efectuarii cheltuielilor, societatea sustine ca a gestionat proiecte mari cum este Proiectul T, respectiv construirea a doua blocuri de locuinte de tip D+P+12E si corpul central D+P+2E, inclusiv cu parcar subterane la demisol.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoarea considera ca justifica necesitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de PFA V, in baza Contractului si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

3.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009, societatea contestatoare sustine ca:

Impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala este aferent urmatoarelor cheltuieli:

-cheltuieli cu impozite si taxe; aceste cheltuieli au fost tratate ca nedeductibile fiscal de societate prin declaratia de impozit pe profit pe anul 2009(formular 101)

-cheltuieli cu activele cedate

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa ia in considerare doar sumele aferente acestei operatiuni(contul 7583 si 6583) unde s-a realizat profit si nu intreg contul 658 unde au fost inregistrate si alte cheltuieli nedeductibile fiscal si care

au fost tratate ca cheltuieli nedeductibile fiscal prin declaratia de impozit pe profit pe anul 2009(formular 101).

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au dublat cheltuielile nedeductibile fiscal, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate, rezulta urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-...lei reprezentand diferenta care nu a fost luata in calcul la determinarea profitului pe anul 2008

In ceea ce priveste modul de inregistrare a veniturilor realizate si a lucrarilor si serviciilor in curs de executie organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Pe perioada verificata, SC X a realizat obiective de investitii pentru beneficiarii mentionati mai jos , in baza contractelor incheiate cu acestia :

SC S, conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare, societatea a efectuat lucrari de constructii montaj la investitia Ansamblu rezidential T 1 : 2 blocuri locuinte D+P+12E , D+P+12E (conform contract si acte aditionale).

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC G conform Contractului de executie lucrari de constructie pentru efectuarea de lucrari de amenajare la cladirea R.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC Q conform Contractului de antrepriza de constructii si instalatii pentru lucrari de construire hala de productie, birouri, corp legatura, rezervor apa, camera pompe, put absorbant, punct de conexiune, lucrari complementare, elemente de identificare si reclama, amenajari interioare si exterioare, imprejmuire, organizare de santier, retele de utilitati si bransamente, instalatii termice, sanitare, electrice, gaz, canalizare hidranti , la obiectivul situat in Ghimbav.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC K conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare pentru efectuarea de lucrari de la investitia Ansamblu rezidential T 2 : 1 bloc locuinte D+P+12E .

Ultima factura emisa in noiembrie 2009.

PF.M conform Contractului de antrepriza generala pentru ridicare imobil pe teren.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC B conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare pentru efectuarea de lucrari la investitia Ansamblu cladiri de birouri si functiuni complementare 3S General (P+7et., P+6et., P+14et.) si organizare de santier in Brasov.

Ultima factura emisa in august 2008.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre data ultimei facturi emisa pe fiecare beneficiar in parte (data mentionata mai sus) si data de 30.06.2010 societatea verificata a mai inregistrat diferite cheltuieli (materii prime, materiale, prestatii diverse , etc) ocazionate de aceste lucrari si care nu au fost

refacturate beneficiarilor, o parte fiind evidentiata in conturi de cheltuieli si in contul 332 "lucrari in curs" in corespondenta cu contul "711-venituri din productia stocata".

In ceea ce priveste inregistrarea "productie in curs de executie" si a "productiei realizate", organele de control au constatat urmatoarele aspecte :

-in luna mai 2008 societatea inregistreaza articolul contabil "711=332" in negru si articolul contabil "411=701";diferenta reprezentand productie neterminata a fost scazuta din gestiune fara a avea corespondenta in veniturile realizate in luna mai 2008

-in luna iulie 2008 societatea inregistreaza articolul contabil "332=711" in rosu si art."411= 701";diferenta reprezentand productie neterminata care a fost scazuta, fara a avea corespondenta in veniturile realizate in luna iulie 2008 .

Totodata s-a constatat ca societatea contestatoare, la stabilirea costului lucrarilor executate si a celor in curs de executie nu a tinut cont de toate cheltuielile ocazionate de realizarea acestora ( cheltuieli cu salariile, asigurarile sociale, amortizarea mijloacelor fixe, servicii de transport, servicii de administrare, consultanta, management).

De asemenea , in urma analizei veniturilor, cheltuielilor si productiei neterminate inregistrata pana la 30.10.2008 comparativ cu datele la 31.12.2008, s-au constatat urmatoarele:

-productia neterminata in sold la data de 30.10.2008 conform contabilitatii este....

In perioada noiembrie, decembrie 2008 s-au inregistrat cheltuieli in suma totala de ... , iar veniturile din lucrari executate insumeaza ... rezultand astfel ca soldul productiei neterminate la 31.12.2008 ar trebui sa fie mai mare decat cel inregistrat in contabilitate, ceea ce conduce la concluzia ca societatea la stabilirea soldului productiei neterminate nu tine cont de cheltuielile incorporate in 332 si in perioada anterioara, care nu au fost facturate beneficiarilor .In cursul lunii decembrie s-au inregistrat cheltuieli in suma de.. lei, iar productia neterminata raportata este de.. lei .

Astfel, echipa de control a procedat la recalcularea productiei neterminate pe anul 2008 asa cum rezulta din anexele 5b si 5c , analizand si influentele decontarii productiei, lucrarilor si serviciilor efectuate si in curs de executie asupra contului de profit si pierderi.(ct.121), rezultand o diferenta de... lei aferenta productiei, lucrarilor si serviciilor in curs/sold la data de 31.12.2008, care trebuia luata in calcul la determinarea profitului impozabil pe anul 2008.

Prin neincluderea in costul productiei neterminate a tuturor cheltuielilor care au concurat la realizarea proiectelor de investitii , s-a diminuat in mod artificial rezultatul fiscal al anului 2008. Prin inregistrarea corecta a productiei, lucrarilor si serviciilor executate la cost efectiv , in plus cu suma de... lei (332=711), s-ar fi inregistrat concomitent articolul contabil "711=121" cu suma de... lei pt.iesirile de productie, lucrari si servicii executate.

Astfel,organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al anului 2008 cu suma de... lei si au recalculat rezultatului fiscal al anului 2008 prin reintregirea veniturilor la nivelul costului efectiv recalculat, in conformitate cu prevederile art.21 alin. (1) coroborat cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind suplimentar impozit pe profit pe anul 2008.

-...lei reprezentand cheltuieli cu prestari servicii prestate de PFA V.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii prestate de persoana fizica autorizata V.

Prin Notificare organele de inspectie fiscala au solicitat societatii, explicatii si documente justificative referitoare la aceste prestatii.

Societatea a pus la dispozitia echipei de control , fisa contului si copii ale facturilor fiscale fara ca acestea sa fie justificate prin contract incheiat intre parti si situatii de lucrari, devize sau orice alte documente care sa justifice natura prestatilor si necesitatea acestora pentru activitatea desfasurata de societate.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat in timpul controlului documente care sa justifice inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu serviciile prestate de PFA V, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu prestari servicii in conformitate cu prevederile art.21 alin (4) litera m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punct 48 din HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au calculat suplimentar impozit pe profit.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2008, stabilind suplimentar impozit pe profit.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

- cheltuieli cu impozite si taxe; aceste cheltuieli au fost tratate ca nedeductibile fiscal de societate prin declaratia de impozit pe profit pe anul 2009(formular 101)
- cheltuieli cu activele cedate

Din raportul de inspectie fiscala, cu privire la cheltuielile mai sus enumerate, contestate de societate rezulta urmatoarele:

Prin declaratia 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, inregistrata la A.F.P.Brasov s-au declarat cheltuieli nedeductibile fiscal care se compun din:

- cheltuieli cu impozitul pe profit
- cheltuieli cu amenzi si penalitati
- cheltuieli de protocol
- alte cheltuieli nedeductibile (active cedate)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 635"cheltuieli privind impozite si taxe" suma de .. ca nedeductibila fiscal insa fara a fi considerata ca nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuielile cu impozite si taxe.

In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu activele cedate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in decursul anului 2009, societatea a inregistrat venituri din vanzari/cedari de mijloace fixe (cont 758) si cheltuieli cu activele cedate, cheltuielile depasind veniturile.

Prin declaratia de impozit pe profit, societatea a declarat ca nedeductibile cheltuielile cu activele cedate .

Organele de inspectie fiscala au respins diferenta de cheltuieli cu activele cedate care nu au corespondent in venituri, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2009, stabilind suplimentar impozit pe profit.



III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.03.2007-30.06.2010

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor realizate din lucrari si servicii in curs de executie nedecontate in contrapartida cu cheltuielile efectuate pe anul 2008, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar.

In fapt, pe perioada verificata, SC X a realizat obiective de investitii pentru beneficiarii mentionati mai jos , in baza contractelor incheiate cu acestia :

SC S, conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare, societatea a efectuat lucrari de constructii montaj la investitia Ansamblu rezidential T 1 : 2 blocuri locuinte D+P+12E , D+P+12E (conform contract si acte aditionale).

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC G conform Contractului de executie lucrari de constructie pentru efectuarea de lucrari de amenajare la cladirea R.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC Q conform Contractului de antrepriza de constructii si instalatii pentru lucrari de construire hala de productie, birouri, corp legatura, rezervor apa, camera pompe, put absorbant, punct de conexiune, lucrari complementare, elemente de identificare si reclama, amenajari interioare si exterioare, imprejmuire, organizare de santier, retele de utilitati si bransamente, instalatii termice, sanitare, electrice, gaz, canalizare hidranti , la obiectivul situat in Ghimbav.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC K conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare pentru efectuarea de lucrari de la investitia Ansamblu rezidential T 2 : 1 bloc locuinte D+P+12E .

Ultima factura emisa in noiembrie 2009.

PF.M conform Contractului de antrepriza generala pentru ridicare imobil pe teren.

Ultima factura emisa in octombrie 2008.

SC B conform Contractului de executie lucrari de constructii-montaj si amenajare pentru efectuarea de lucrari la investitia Ansamblu cladiri de birouri si functiuni complementare 3S General (P+7et., P+6et., P+14et.) si organizare de santier in Brasov.

Ultima factura emisa in august 2008.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre data ultimei facturi emisa pe fiecare beneficiar in parte (data mentionata mai sus) si data de 30.06.2010 societatea verificata a mai inregistrat diferite cheltuieli (materii prime, materiale, prestatii diverse , etc) ocazionate de aceste lucrari si care nu au fost refacturate beneficiarilor, o parte din acestea fiind evidentiate in conturi de cheltuieli si in contul 332 "lucrari in curs" in corespondenta cu contul "711-venituri din productia stocata".

Totodata s-a constatat ca societatea contestatoare la stabilirea costului lucrarilor executate si a celor in curs de executie nu a tinut cont de toate cheltuielile ocazionate de

realizarea acestora ( cheltuieli cu salariile, asigurarile sociale, amortizarea mijloacelor fixe, servicii de transport, servicii de administrare, consultanta, management).

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea productiei neterminate pe anul 2008 asa cum rezulta din anexele 5b si 5c , analizand si influentele decontarii productiei, lucrarilor si serviciilor efectuate si in curs de executie asupra contului de profit si pierderi.(ct.121), rezultand o diferenta aferenta productiei, lucrarilor si serviciilor in curs/sold la data de 31.12.2008, care trebuia luata in calcul la determinarea profitului impozabil pe anul 2008.

Prin neincluderea in costul productiei neterminate a tuturor cheltuielilor care au concurat la realizarea proiectelor de investitii , s-a diminuat in mod artificial rezultatul fiscal al anului 2008.

Organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil al anului 2008 si au recalculat rezultatului fiscal al anului 2008 prin reintregirea veniturilor la nivelul costului efectiv recalculat, stabilind suplimentar impozit pe profit pe anul 2008.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin. (1) coroborat cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

*"(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."*

-art.21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

*"(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."*

-pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

Conform celor retinute mai sus, veniturile din productia stocata influenteaza baza de calcul a impozitului pe profit, deoarece profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile aferente dintr-un an fiscal.

Inregistrarea lucrarilor si serviciilor in curs de executie la sfarsitul perioadei ca productie neterminata prin inregistrarea contabila 332"Lucrari si servicii in curs de executie" =711"Variatia stocurilor" se face pentru a echilibra cheltuielile efectuate cu aceste servicii (clasa 6-Cheltuieli) pana la facturarea lor catre beneficiari, cand se efectueaza urmatoarele inregistrari contabile:

711"Variatia stocurilor" = 332"Lucrari si servicii in curs de executie"  
411"Clienti"=701"Venituri din vanzarea produselor finite"

In speta sunt aplicabile si prevederile O.M.F.P.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, unde se precizeaza:

*"124.(2) În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc.).*

*125. - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:[...]*

*b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;*

*c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;[...]*

*h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.*

*127.-(1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.*

*(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.*

*132. - Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.*

*133. - (1) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*

*212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:*

*b) venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;*

*(3) Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).*



215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

Din prevederile legale mai sus enunțate rezulta ca în categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc).

În cadrul producției în curs de execuție se cuprind și lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.

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, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 pe seama veniturilor din producția stocată (711).

Veniturile din producția stocată se înscriu alături de celelalte venituri în contul de profit și pierderi, influențând baza de calcul a impozitului pe profit.

Societatea identifică pe proiecte doar cheltuielile înregistrate analitic în contul 601, 602, 603, 604, 635 și parte din contul 628, denaturând rezultatul fiscal prin raportarea veniturilor și cheltuielilor în perioada la care se referă încălcând astfel principiile contabile.

În drept, O.M.F. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, precizează:

*"2.1. Principiile calculației costurilor*

*Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:*

*2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză."*

În contabilitatea societății :

-cheltuieli individualizate pe proiecte

-cheltuieli care nu se regăsesc individualizate pe proiecte

Din documentele existente la dosarul contestației, cu privire la modul de înregistrare a veniturilor realizate și lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, rezulta că societatea contestatoare a raportat costul producției, lucrărilor și serviciilor executate în cursul anului (332=711), ceea ce reprezintă aproximativ 58,28% din totalul cheltuielilor ocazionate de realizarea acestora .

Diferența de 41,72% reprezintă cheltuieli care nu se regăsesc în costul producției, lucrărilor și serviciilor executate și nici în costul producției, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente în sold la data de 31.12.2008.

Astfel, se retine ca , societatea la stabilirea costului lucrarilor executate si a celor in curs de executie nu a tinut cont de toate cheltuielile ocazionate de realizarea acestora (ex.salarii, asigurari sociale, amortizarea mijloacelor fixe, servicii de transport, servicii de administrare, consultanta, management s.a.).

Totodata din documentele prezentate in sustinerea contestatiei (anexele 1.1-1.12-inventarierea productiei neterminate la 31.12.2008) rezulta in mod clar ca in costul lucrarilor executate si productiei neterminate realizate societatea nu a inclus toate cheltuielile ocazionate de realizarea acestora, in centralizatorul/inventarul productiei neterminate si situatiile de lucrari regasindu-se doar urmatoarele elemente de cheltuieli :

- materiale;
- manopera;
- transport;
- prestari servicii.

Cheltuieli cum ar fi : amortizarea mijloacelor fixe (ct.681) cheltuielile cu chiriiile platite pentru spatiile de depozitare a materialelor de constructie(cont 612), uzura obiectelor de inventar (cont 603) , cheltuielile cu impozite si taxe (cont 635) si altele, nu au fost incluse in costul productiei realizate si a celei neterminate inventariate, ceea ce conduce la concluzia ca valoarea productiei neterminate inventariate s-a determinat avandu-se in vedere doar cheltuielile directe, fara a se tine cont si de cheltuielile indirecte si generale, care ar fi trebuit sa se repartizeze cu coeficient pe fiecare obiectiv de investitii in parte (concomitent cu inregistrarea de cheltuieli in clasa 6-contabilitatea financiara , inregistrandu-se articolul contabil cu o suma egala :

332 " Lucrari si servicii in curs de executie "=711 "Venituri din productia stocata" si implicit 711 "Venituri din productia stocata"=121 Profit si pierdere", astfel incat rezultatul fiscal sa fie reflectat corect, respectiv veniturile si cheltuielile sa fie inregistrate in perioada la care se refera, potrivit principiului independentei exercitiului si delimitarii cheltuielilor in timp.

In ceea ce priveste inregistrarea "productiei in curs de executie" si a "productiei realizate" ,organele de control au constatat urmatoarele aspecte :

-in luna mai 2008 societatea inregistreaza articolul contabil 711"Venituri din productia stocata"=332 " Lucrari si servicii in curs de executie " cu suma in negru si articolul contabil "411"Clients"=701"Venituri din vanzarea productiei" ;diferenta reprezentand productie neterminata a fost scazuta din gestiune fara a avea corespondenta in veniturile realizate in luna mai 2008

-in luna iulie 2008 societatea inregistreaza articolul contabil 332 " Lucrari si servicii in curs de executie "=711 "Venituri din productia stocata" cu suma in rosu si articolul contabil 411 "Clienri" = 701" Venituri din vanzarea productiei" ,diferenta reprezentand productie neterminata a fost scazuta, fara a avea corespondenta in veniturile realizate in luna iulie 2008 .

De asemenea, urmare a analizei veniturilor, cheltuielilor si productiei neterminate inregistrate pana la 30.10.2008 comparativ cu datele la 31.12.2008 se retin urmatoarele :

-productia neterminata in sold la data de 30.10.2008 conform contabilitatii este de ...

In perioada noiembrie, decembrie 2008 s-au inregistrat cheltuieli in suma totala de ...lei , iar veniturile din lucrari executate insumeaza ..., rezultand astfel ca soldul productiei neterminate la 31.12.2008 ar trebui sa fie mai mare decat cel inregistrat in contabilitate .

Se retine ca, societatea la stabilirea soldului productiei neterminate, nu a tinut cont de cheltuielile incorporate in 332 " Lucrari si servicii in curs de executie " si in perioada anterioara, care nu au fost facturate beneficiarilor .

Avand in vedere toate cele mentionate mai sus, se retine faptul ca societatea nu a respectat principiile contabile generale si nici functiunea contului 332 "lucrari si servicii in curs de executie":

Potrivit prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene functiunea "*Contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție"*", este urmatoarea:

*"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.*

*Contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" este un cont de activ.*

*În debitul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:*

*- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (711).*

*În creditul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:*

*- scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).*

*Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei."*

Conform O.M.F. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune:

#### *"2.2. Structura costurilor*

*Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.*

*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.*

*Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.*

*Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional."*

In timpul controlului in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare inasa societatea nu a prezentat documente care sa probeze sustinerile din raspunsul la notificare.

La dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte alta situatie decat cea constata de organele de inspectie fiscala.

Intrucat societatea nu a condus contabilitate de gestiune, astfel incat toate cheltuielile inregistrate in contabilitate sa se regaseasca identificate, sa aiba corespondenta pe fiecare obiectiv finalizat de investitii in parte , precum si pe obiectivele in curs de executie/productia neterminata; se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la calculul costului efectiv al lucrarilor executate si a celor in curs de executie la 31.12.2008.

La determinarea costului lucrarilor executate si a celor in curs de executie s-au avut in vedere, cheltuielile inregistrate in contabilitatea financiara-clasa 6, comparativ cu valorile inregistrate de societate in debitul contului 332 in corespondenta cu ct.711, influentand in acelasi timp si costul productiei vandute ( $711=332$ ).

Prin neincluderea pe costuri a tuturor cheltuielilor care au concurat la realizarea proiectelor de investitii , societatea a diminuat in mod artificial rezultatul fiscal al anului 2008.

Prin inregistrarea corecta a productiei, lucrarilor si serviciilor executate la cost efectiv s-ar fi inregistrat articolul contabil  $332=711$  concomitent cu articolul contabil " $711=121$ ".

Astfel, cu diferenta s-a reintregit profitul impozabil aferent anului 2008 si totodata s-a stabilit suplimentar impozit pe profit.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la recalcularea bazei impozabile, luand un considerare veniturile din variatia stocurilor reprezentand reflectarea productiei neterminate in contrapartida cu cheltuielile efectuate in perioada de raportare.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia metoda utilizata de organele de control pentru determinarea a productiei neterminate nu corespunde prevederilor legale, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece prin prezenta decizie s-a demonstrat contrariul.

Conform situatiilor de lucrari prezentate la dosarul contestatiei rezulta ca societatea a inregistrat pe lucrari doar o parte din cheltuielile directe care au contribuit la realizarea lucrarilor de constructie executate si a exclus cheltuielile indirecte.

Afirmatia petentei conform careia pentru cheltuielile corespunzatoare sfarsitului de perioada si nedecontate pe baza de inventar, s-a stabilit productie neterminata in vederea echilibrarii acestor cheltuieli pentru a nu influenta rezultatul fiscal, este neintemeiata, prin prezenta decizie demonstrandu-se contrariul.

Sustinerea petentei conform careia inspectia fiscala ar fi precizat ca trebuie sa fie egalitate intre cheltuielile aferente costurilor de productie si productia neterminata si nu a tinut cont de decontarile pariale inregistrate direct pe venituri din vanzarea productiei, este de asemenea neintemeiata.

Organele de inspectie fiscala au analizat baza impozabila la calculul impozitului pe profit la nivelul anului fiscal 2008, incluzand cheltuielile in costuri in perioada de gestiune careia ii apartin cheltuielile in cauza, totodata luand in considerare veniturile din productia realizata si costul efectiv al acestora.

Avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, faptul ca societatea contestatoare nu aduce argumente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008.

**2.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008, D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte, daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al**

**impozitului pe profit, cheltuielile cu serviciile efectuate de persoana fizica autorizata V, in conditiile in care la dosarul contestatiei societatea prezinta documente suplimentare.**

In fapt, societatea a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada februarie 2008-decembrie 2008 cheltuieli cu servicii prestate de PFA V, conform facturilor emise de prestator, existente in copie la dosarul contestatiei.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, prin Notificare organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii si documente suplimentare privind prestarea de servicii realizata de PFA V.

Societatea, in timpul controlului a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente: fisa contului si copii ale facturilor fiscale.

In timpul controlului, societatea nu a prezentat Contractul de prestari servicii incheiat intre parti, situatii de lucrari, devize sau orice alte documente care sa justifice natura prestatilor si necesitatea acestora pentru activitatea desfasurata de societate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu servicii prestate de PFA V si au stabilit suplimentar impozit pe profit .

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost prestate efectiv in baza Contractului de prestari servicii incheiat cu PFA V iar justificarea prestatiei se realizeaza prin: Contractul de prestari servicii, Manualul proiectului , Minute-Sedinte operative T intocmite de PFA V, pe care le anexeaza in copie la dosarul contestatiei.

In ceea ce priveste dovedirea necesitatii efectuării cheltuielilor, societatea sustine ca a gestionat proiecte mari cum este Proiectul T, respectiv construirea a doua blocuri de locuinte de tip D+P+12E si corpul central D+P+2E, inclusiv cu parcuri subterane la demisol.

Fata de cele prezentate, societatea contestatoare considera ca justifica necesitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de PFA V, in baza Contractului si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin (4) litera m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punct 48 din HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care dispun:

-art.21 alin. (4) litera m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;*

-pct. 48 din HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

*"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de*



*lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate se reține faptul că pot fi deduse la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu prestarile de servicii în situația în care sunt îndeplinite cumulativ mai multe condiții respectiv societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzătoare.

Mentionăm că la dosarul contestației, societatea contestatoare a anexat următoarele documente Contractul de prestări servicii, Manualul proiectului, Minute-Sedinte operative T întocmite de PFA V.

Potrivit prevederilor art.213 alin.(4) din OG. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală: "*Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.*"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că SC X în calitate de beneficiar a încheiat Contractul de prestări servicii cu PFA V în calitate de prestator, având ca obiect "prestarea de servicii de consultanță pentru management integrat al proiectului prin asigurarea proceselor clasice de inițiere, planificare, execuție, monitorizare, control și închidere."

Potrivit pct.3 "Durata Contractului": Contractul se încheie pe perioada nedeterminată începând cu data de 01.02.2008.

La pct.4 "Valoarea contractului" se specifică:

4.1 "valoarea contractului este stabilit lunar și nu este cuantificabilă pe tot contractul, acesta încheindu-se pe perioada nedeterminată.

4.2. Plata contractului se face lunar, pe baza facturii emisă de prestator.[...]

4.3. Orice servicii prestate suplimentar față de obligațiile prestatorului (asa cum sunt descrise în cap.5.2) și care vor putea fi cuantificabile orară, vor fi facturate aditional la un pret de.. euro/oră. Serviciile prestate suplimentar și care nu sunt cuantificabile orară, vor fi negociate de ambele părți și se vor adăuga ca act aditional la prezentul contract, facturându-se în baza negocierii.

La pct.5.2 din contract sunt prevăzute obligațiile prestatorului și anume:

-sa emita în cadrul fiecărui proiect manualul de proiect și sa prezinte acest manual spre aprobare către beneficiar.

-sa asigure managementul integrării proiectului, elaborând strategii, mecanisme și documente clasice în cadrul unui proiect de construcții

-sa asigure managementul scopului proiectului

-sa asigure administrarea costurilor de proiect

-sa asigure managementul planificării în cadrul proiectului prin identificarea fiecărui tip de activitate, estimarea necesarului de resurse pentru fiecare tip de activitate, estimarea duratei fiecărei activități.

-sa emita matricea de comunicare în cadrul fiecărui proiect

-sa analizeze membrii echipei fiecărui proiect și sa propună strategii de dezvoltare pentru fiecare din acestia, sa participe la selecția de personal

-sa asigure managementul calitatii in cadrul fiecarui proiect prin planificarea aspectelor legate de calitate, stabilirea mecanismelor de asigurare a calitatii si de control al calitatii

-sa evalueze riscurile in cadrul fiecarui proiect si sa elaboreze strategii de diminuare sau eliminare a acestora

-sa asigure managementul achizitiilor si contractelor prin selectia transparenta a furnizorilor, prestatorilor clientului in cadrul proiectului

-sa emita facturi fiscale

-sa argumenteze documentat orice plata suplimentara fata de contract pe care o pretinde.

In vederea justificarii prestarilor de servicii realizate de PFA V, societatea contestatoare anexeaza Manualul proiectului -Proiectul T, din care rezulta ca acesta a fost elaborat de catre PFA V.

De asemenea anexeaza la dosar, Minuta-Sedintei operative T la care a participat si D-I V si Fisa postului a D-I V in care sunt enumerate atributiile persoanei in cauza.

Referitor la aceste documente prezentate de societatea contestatoare la dosarul contestatiei, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie mentioneaza ca au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei si constata ca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu prestarile de servicii efectuate de PFA V, prevazute la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si propun admiterea partiala a contestatiei pentru impozitul pe profit aferent , calculat cu ocazia controlului.

Avand in vedere ca, societatea contestatoare a dovedit necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara(activitatea de constructii), ca serviciile au fost prestate efectiv in baza unui contract scris iar justificarea prestarilor serviciilor s-a efectuat prin documentele mai sus enumerate, analizate de organele de inspectie fiscala, se va admite contestatia cu privire la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de PFA V si totodata se va admite partial contestatia cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra acestor cheltuieli si totodata se va anula partial a Deciziei de impunere, cu privire la acest capat de cerere.

In speta sunt aplicabile prevederile art.216 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat."*

3.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009, contestat de societate , **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuieli:

-cheltuieli cu impozite si taxe; aceste cheltuieli au fost tratate ca nedeductibile fiscal de societate prin declaratia de impozit pe profit pe anul 2009(formular 101)

-cheltuieli cu activele cedate

Urmare a verificarii Declaratiei (formular 101) privind impozitul pe profit pe anul 2009, inregistrata la A.F.P.Brasov, s-a constatat ca cheltuieli nedeductibile fiscal, declarate de societate, se compun din:

- cheltuieli cu impozitul pe profit
- cheltuieli cu amenzi si penalitati
- cheltuieli de protocol
- alte cheltuieli nedeductibile

Din evidentele contabile ale societatii a rezultat ca suma de... lei a fost inregistrata in 635"cheltuieli privind impozite si taxe" nedeductibila fiscal insa fara a fi considerata ca nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

In ceea ce priveste suma reprezentand cheltuieli cu activele cedate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in decursul anului 2009, societatea a inregistrat venituri din vanzari/cedari de mijloace fixe (cont 758) si cheltuieli cu activele cedate, cheltuielile depasind veniturile.

Prin declaratia de impozit pe profit, societatea a declarat ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu activele cedate .

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal diferenta.. reprezentand cheltuieli cu activele cedate care nu are corespondent in venituri.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile reprezentand cheltuieli cu impozite si taxe, cheltuieli cu activele cedate, au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2009 si considera ca organele de inspectie fiscala au dublat aceste cheltuieli nedeductibile, la calculul impozitului pe profit pe anul 2009.

De asemenea, sustine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa ia in considerare doar sumele aferente acestei operatiuni(contul 7583 si 6583) unde s-a realizat profit si nu intreg contul 658 unde au fost inregistrate si alte cheltuieli nedeductibile fiscal si care au fost tratate ca cheltuieli nedeductibile fiscal prin declaratia de impozit pe profit pe anul 2009(formular 101).

Referitor la cheltuielile privind impozitele si taxele, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care dispun:

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;"*

Astfel, se retine ca cheltuielile cu contributi si taxe inregistrate in contul 635"Cheltuieli cu taxe" sunt nedeductibile fiscal.

Conform balantei de verificare la 31.12.2009, existenta la dosarul contestatiei rezulta ca suma a fost considerata ca nedeductibila fiscal de catre societatea contestatoare.

In ceea ce privesc cheltuielile cu activele cedate care nu au corespondenta in venituri, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(3) lit.i) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21 alin.(3)

*"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

*-art.21 alin.(1)*

*"(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."*

Potrivit prevederilor legale, mai sus enunțate se reține că cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe au deductibilitate limitată, prevăzută la art.24 din Codul fiscal.

De asemenea, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se rețin următoarele:

În Declarației (formular 101) privind impozitul pe profit pe anul 2009, depusă de societate la organul fiscal, cheltuielile nedeductibile fiscal sunt:

- cheltuieli cu impozitul pe profit
- cheltuieli cu amenzi și penalități
- cheltuieli de protocol
- alte cheltuieli nedeductibile

Din situația privind calculul impozitului pe profit la 31.12.2009 (anexa 3.2) depusă de societate la dosarul contestației rezultă că cheltuielile nedeductibile înregistrate în Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2009, se compun din :

- cheltuieli cu impozitul pe profit
- cheltuieli de protocol
- cheltuieli nedeductibile cu combustibilul
- cheltuieli nedeductibile cu cedarea activelor
- cheltuieli cu amenzi și penalități
- alte cheltuieli nedeductibile

Din balanța de verificare la 31.12.2009, existentă în copie la dosarul contestației rezultă că sumele mai sus enumerate sunt înregistrate ca nedeductibile fiscal în următoarele conturi:

- cheltuieli cu impozitul pe profit - în contul 691
- cheltuieli de protocol- în contul 623 (pro ned)
- cheltuieli nedeductibile cu combustibilul- în contul 6022 ned.
- cheltuieli nedeductibile cu cedarea activelor- în contul 6583.1
- cheltuieli cu amenzi și penalități- în contul 6581
- alte cheltuieli nedeductibile -în contul 635 ned.

Astfel, se retine ca in declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2009 la pct.34 "Alte cheltuieli nedeductibile" societatea a inregistrat suma care se compune din:

- cheltuieli nedeductibile cu combustibilul
- cheltuieli nedeductibile cu cedarea activelor
- alte cheltuieli nedeductibile

In Instructiunile de completare a formularului 101"Declaratie privind impozitul pe profit " din Ordinul nr. 101/2008 privind aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor si contributiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa, se precizeaza:

*"Rândul 34 - se completează cu sumele reprezentând alte cheltuieli nedeductibile, cum sunt:*

*- depășirile limitelor admisibile, stabilite prin dispozițiile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), g), h), i);*

*- cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), b), i) și p);*

*- alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile."*

Organele de inspectie fiscala, in actul administrativ fiscal contestat, referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal inscrise la randul 34 din Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2009, sustine ca acestea sunt cheltuieli cu activele cedate insa din balanta de verificare la 31.12.2009, rezulta ca societatea contestatoare a in scris in contul 6583.1, cheltuieli nedeductibile cu activele cedate.

De asemenea, afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia "societatea a inregistrat venituri din vanzari/cedari de mijloace fixe (cont 758) si cheltuieli cu activele cedate inregistrate(cont 6583+6583.1+6588) cheltuielile depasind veniturile, nu este justificata in conditiile in care din balanta de verificare rezulta ca cheltuielile cu activele cedate sunt in valoare de... lei ( cont 6583+6583.1).

Organele de inspectie fiscala au considerat ca reprezentand cheltuieli cu activele cedate si suma inregistrata de societate in contul 6588.

Potrivit prevederilor O.M.F.P.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si Ordinului 3055/2009, functiunea contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare", este urmatoarea:

*"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor cheltuieli de exploatare.*

*În debitul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" se înregistrează:*

- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (471);*
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite terților și bugetului (401, 404, 448, 462, 512);*
- valoarea donațiilor acordate (301, 302, 303, 345, 371, 381, 512, 531);*
- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (203, 205, 2071, 208, 211, 212, 213, 214);*
- valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (231, 233);*
- sume în curs de clarificare (473)."*



Se retine ca, in contul 658.8 (analitic) se puteau inregistra si alte cheltuieli decat cele privind activele cedate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta componenta cheltuielilor inregistrate de societatea contestatoare in contul 658.8(analitic distinct).

Mai mult, societatea contestatoare sustine ca cheltuiala nedeductibila fiscal a fost considerata ca nedeductibila fiscal de doua ori; odata de societate prin declaratia 101 si odata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu fac nicio referire la cheltuielile nedeductibile cu combustibilul inregistrate in contul 6022 ned si care societatea contestatoare sustine ca au fost inscrise la randul 34 din declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2009.

In speta sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza :

*"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."*

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

*"(1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:*

*a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekţie fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informaţii de la terţi;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;"*

Din textele de lege mai sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala va proceda la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale si cele din evidenta contabila a contribuabilului, stabilirea corecta a bazei de impunere, stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii.

Se retine astfel ca, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a proceda la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului si verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale si cele din evidenta contabila a contribuabilului.

Deoarece organele de inspectie fiscala nu au analizat si verificat concordanta dintre datele din evidenta contabila a contribuabilului si datele din declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2009, referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal inscrise la randul 34 din declaratie, precum si componenta cheltuielilor inregistrate in contul 6588, in vederea determinarii corecte a situatiei fiscale a societatii contestatoare, pentru cauza in speta se va aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."*

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

*"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",*

si prevederile pct.12.7 din Ordinul 519/2005 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

*"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."*

In consecinta, se va desfiinta partial Decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal si impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat, va verifica concordanta dintre datele din declaratiile fiscale si cele din evidenta contabila a contribuabilului, va stabili baza de impunere corecta si diferentele de obligatii fiscale de plata precum si obligatii fiscale accesorii, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se,

### DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X , impotriva Deciziei de impunere, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008.

2.Admiterea partiala a contestatiei cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2008 si totodata anulara partiala a Deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit.

3.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2009.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit Decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit , tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Brasov , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.