

DECIZIA NR.67/ 06.2010

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C.xxxxxxxx SA
cu domiciliu fiscal in xxxx

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului xxxx a fost investita in baza art. 209 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala cu solutionarea contestatiei formulate de S.C.xxxxxxxx SA cu domiciliu fiscal in xxxx Str.xxxxx.2, judetul xxx, impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.xxx/15.04.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. xxx/15.04.2010,emise de Activitatea de Inspectie de Fiscala xxxx, comunicate petentului cu confirmare de primire sub semnatura in data de 20.04.2010.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art.207 din O.G.92/2003 republicata, in data de 11.05.2010 la Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu fiind inregistrata sub nr. xxxx. Documentatia completa a fost tranmisa de Activitatea de Inspectie Fiscala xxxx, la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului xxxxx, Biroului de solutionare a contestatiilor, fiind inregistrata sub nr.xxxxx/14.05.2010.

Pana la data depunerii contestatiei organele de inspectie fiscala nu au sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni. Pentru sumele stabilite suplimentar s-au dispus masuri asiguratorii in conformitate cu prevederile art. 94, alin. (3), lit. h) si art. 129 din O.G. nr. 92 /2003 privind Codul de procedura fiscala (R).

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. xxx/15.04.2010, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala nr.xxxx/15.04.2010, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala xxxx, respectiv:

1. Anularea partiala a obligatiilor fiscale suplimentare de plata in suma totala de xxxxxxx lei, dupa cum urmeaza:

- xxxxx lei reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar,
- xxxxxxx lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar,

2. Suspndarea executarii actelor administrative atacate, pana la solutionarea prezentei contestatii.

I. Petenta isi intemeiaza contestatia pe urmatoarele considerente:

1. Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 - Impozit pe profit - litera a) din Raportul de inspecție fiscală societatea sustine:

- rezerva folosita pentru majorarea capitalului social realizata in anul 2005, tratata din punct de vedere fiscal de organele de inspectie fiscala ca un venit si pe cale de consecinta impozitat, (impozit pe profit suplimentar in suma de xxxxxx lei) s-a efectuat din surplusul din reevaluarea terenului situat în xxxxxx aflat în proprietatea societății și nu din surplusul din reevaluarea terenului situat în xxxxxx.

- sub aspect juridic operațiunea vizează în fapt o corecție a capitalului social și nu o majorare generată de reevaluarea unor active, întrucât terenul reevaluat era deja aportat la capitalul social.

- conform prevederilor art. 22 alin. 5 din Codul Fiscal, condiția introducerii în venituri impozabile a rezervelor reduse sau anulate este aceea a anteriorității deducerilor la constituire.

-in cazul din speță, rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale nu este reglementată de art. 22 alin. 1-4 din Codul Fiscal, pe de o parte, iar pe de altă parte constituirea ei nu s-a făcut pe seama profitului sau a cheltuielilor, ci a creșterii valorii istorice a mijloacelor fixe reevaluate și prin urmare în raport cu prevederile legale incidente nu poate fi pusă în discuție existența unei deduceri anterioare la constituirea acestei rezerve în modalitatea expres reglementată de Codul Fiscal.

- sustine ca rezervele capitalizate direct in actiunile societatii,realizate pe seama cresterii valorii istorice a mijloacelor fixe, nu pot constitui venituri impozabile, deoarece surplusul din reevaluarea activelor trebuia sa fie anterior deductibile.

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera b) din Raportul de inspecție fiscală petenta sustine:

- prin contractele de locațiune xxxxx/01.06.2004 și xxxxx/17.0.2007 si a actelor adiționale aferente, SC xxxxxxxx SA SIBIU stabilește o relație comercială cu SC xxxxxx SRL, detinuta in procent de 100% de petent, al carei obiect de activitate îl constituie închirierea imobilului BERĂRIE aflat în patrimoniul SC xxxxxxx SA xxxxx cu dotările existente cu scopul comercializării produselor realizate de către xxxxxxxx SA.xxxxx.

- legiuitorul nu stabileste limitativ conditia realizarii unui venit cel putin la nivlul costului amortizarii.

- organele de inspectie fiscala considera că proprietarul spațiului xxxxxxxxxxSA xxx prin închirierea imobilului BERĂRIE cu un preț inferior cheltuielii cu amortizarea, a creat un prejudiciu al investitorului, în sensul că recuperarea investiției se va face într-o perioadă mai îndelungată de timp față de previziunea sa, fapt pentru care a stabilit o obligatie suplimentara la impozitul pe profit in suma de xxxxxx lei prin tratarea cheltuielilor cu amortizarea ce depasesc veniturile realizate din contractele de locațiune ca nedeductibile.

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera d) din Raportul de inspecție fiscală petenta sustine:

- in exercițiul fiscal 2007 și 2008 societatea înregistrează descărcarea din gestiune a produselor finite returnate de către diferiți parteneri pentru expirarea termenului de valabilitate, pe baza proceselor verbale aprobate de conducerea societatii in suma totala de xxxxxxlei (xxxxx lei in 2007 si xxxxxx lei in 2008).

- organele de inspecție fiscală încadrează eronat această cheltuială, ca nedeductibilă fiscal, ea nefiind o lipsă în gestiune constatată la inventar ci o remiză acordată clientului ce se materializează printr-o factură de stornare, iar din punct de vedere contabil se poate constata că această operațiune este închisă pe cost numai la returnare.

- aceste „remize” reprezintă reduceri de pret acordate clientilor fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, respectiv contavaloarea lor să fie cheltuieli deductibile.

- se contestă obligația de plată stabilită suplimentar în sarcina societății, reprezentând impozit pe profit în suma de xxxxx lei și a majorărilor aferente pentru aceste cheltuieli considerate nedeductibile de organele de control.

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera g) din Raportul de inspecție fiscală petenta susține:

- societatea înregistrează în contabilitate în luna august 2007 o producție în curs de execuție de xxxxx hl bere în valoare de xxxxx lei ce reprezintă costurile de producție aferente producției neterminate, rezultând un cost mediu pe hectolitr de xxx lei.

- organele de control fiscal au procedat la calcularea valorii medii a unui hectolitr de bere pe perioada septembrie – decembrie 2007 și au recalculat producția neterminată stabilind că societatea a diminuat în mod eronat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit cu suma de xxxxx lei.

- se apreciază că suma de xxxxx lei a fost determinată în mod schematic arbitrar și mecanic întrucât echipa de control fiscal nu a ținut seama, nu a solicitat și nici nu a controlat sau luat în calcul elemente concrete de cheltuieli care au compus valoarea de inventar a producției neterminate aferente lunilor menționate mai sus.

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că, cheltuielile cu producția neterminată variaza de la o lună la alta în funcție de elementele de cheltuieli care compun costul respectiv.

- în acest sens contestă obligația de plată stabilită suplimentar în sarcina societății, reprezentând impozit pe profit în suma de xxxxx lei și a majorărilor aferente pentru aceste cheltuieli, considerate nedeductibile de organele de control.

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1, litera e) din Raportul de inspecție fiscală petenta susține:

- societatea înregistrează în luna decembrie 2007 ajustări pentru deprecierea stocurilor în sumă totală de xxxxxx lei defalcate pe categorii de stocuri.

- societatea înregistrează cheltuiala cu aceste provizioane în lumina Directivelor Europene tratându-le ca și cheltuieli deductibile în luna decembrie 2007 însă în luna aprilie a anului următor anulează aceste provizioane prin crearea unor venituri tratate fiscal în anul 2008 ca venituri impozabile compensând astfel efectul deductibilității operat la constituirea lor în luna decembrie 2007.

- practic obligația de plată s-ar fi născut în luna decembrie 2007 și ar fi încetat prin operațiunea de anulare a provizionului în luna aprilie a anului 2008, rezultând ca impunerea suplimentară a cheltuielilor cu aceste provizioane, a fost stabilită arbitrar fără să se țină cont de aceste elemente sus amintite.

- având în vedere aceste argumente se contestă obligația de plată stabilită suplimentar în sarcina societății, reprezentând impozit pe profit în suma de xxxxx lei și a majorărilor aferente pentru aceste cheltuieli, considerate nedeductibile de organele de control.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala xxx, in urma inspectiei fiscale generale, efectuate la S.C.xxxxx SA cu domiciliu fiscal in xxxxxxxxxx, au stabilit, prin Decizia de impunere nr.xxx/15.04.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. xxxxx/15.04.2010, obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite in sarcina sa prin actele administrative atacate in suma de xxxxx lei, dupa cum urmeaza:

- xxxxxx lei reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar,
- xxxxxxx lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar,

Organele de inspectie fiscala, in urma verificarii documentelor puse la dispozitie de catre petenta in cadrul inspectiei fiscale generale realizate, au constatat urmatoarele:

1. Referitor la constatarile din Cap. III pct. 1 - Impozit pe profit - litera a) din Raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat o majorare a capitalului social cu suma de xxxxx lei, majorare înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Sibiu prin mențiunea nr. xxxxxx/21.04.2005 (anexa nr. 5).

In urma majorării, capitalul social al societății a ajuns la valoarea de xxxxxxx lei, fiind împărțit tot în xxxxx acțiuni dar având o valoare nominală de 36,5 lei/acțiune, aceasta marire s-a realizat prin majorarea valorii nominale a unei acțiuni, numărul total al acțiunilor rămânând neschimbat la fel ca și structura acționariatului.

Pentru a determina implicația fiscală ce decurge din majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor, organele de inspectie fiscală au procedat la analiza fișelor conturilor “1068” și ”105” de la data constituirii lor și până la data efectuării operațiunii de majorare a capitalului, respectiv perioada 2003 – 2005.

Componențai contului “105 Rezerve din reevaluare” (anexa nr. 6) “ de la începutul exercițiului financiar 2005 în sumă de xxxxxxx lei era compus din:

-xxxxxxx lei, reprezentând soldul initial al contului “105” la începutul exercițiului fiscal 2004 format din:

- xxxxxx lei, reprezentând soldul contului ”105” la începutul exercițiului financiar 2003
- xxxxxx lei, reprezentând majorarea în cursul anului 2003 a valorii echipamentelor tehnologice

- xxxx lei, reprezentând majorarea in cursul anului 2003 a valorii terenurilor proprietate a societății (terenul situat în xxxxxxxx în suprafață totală de xxxxxx mp și terenul situat în xxxxxxx CF xxxxx, nr. Top xxxx/1/1 cu o suprafață de xxxxx mp

-xxxxxxxxx lei reprezentând reevaluarea în cursul anului 2004 a construcțiilor aflate în patrimoniul societății.

In luna martie 2005 societatea stornează reevaluarea clădirilor efectuată în exercițiul financiar 2004 și înregistrează o nouă reevaluare a terenului situat în xxxxxxxx pentru suma de xxxxxx lei, iar în luna martie 2005 societatea distribuie suma de xxxxxxxx lei din contul “105 Rezerve din reevaluare” în contul “1068 Alte rezerve”(anexa nr. 7).

Astfel, soldul contului “1068 Alte rezerve”, înainte de efectuarea majorării capitalului social, cuprindea suma de xxxxx lei, reprezentând rezerve din reevaluarea patrimoniului distribuite din contul „105 Rezerve din reevaluare”.

Conform prevederilor capitolului II din OMFP 1.088/2004 punctele 13 și 14 societatea avea dreptul să distribuie în contul “1068 Alte rezerve” numai rezervele din reevaluare aferente

imobilizărilor corporale cedate, respectiv suma de xxxxxxxx lei din totalul de xxxxxxxx lei distribuit, reprezentând partea din rezerva de reevaluare aferentă activelor valorificate (vândute), adică partea din rezerve constituită pentru terenul situat în xxxxxxxx, valorificat în anul 2004 către societatea xxxxxxxx. Pretul de vânzare a terenului a fost de xxxxxx lei, înregistrat în contabilitate, prin nota contabilă 654 = 211... xxxxxxxx lei (anexa nr. 9).

Sintetizând, conform evidenței contabile, societatea distribuie în exercițiul fiscal 2005 rezerve din reevaluarea patrimoniului cont „105” în sumă de xxxx lei în contul „1068 Alte rezerve” din care majorează apoi, prin încorporarea rezervelor, capitalul social cu suma de xxxxx lei.

Ținând cont de prevederile art. 205 alin. 3 din Legea 31/1990 actualizată până la data de 30.10.2005 privind societățile comerciale, republicată, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că SC xxxxxxx SA nu avea dreptul să majoreze capitalul social pe seama surplusului din reevaluare, concluzionând că majorarea capitalului social s-a efectuat prin încorporarea „Alte rezerve-cont 1068” cu suma de xxxxxxxx lei, a căror sursă de constituire sunt rezervele din reevaluarea patrimoniului, contul „105”, aferente activului cedat.

Având în vedere cele de mai sus organele de inspecție fiscală au considerat că majorarea capitalului social s-a efectuat prin încorporarea în capitalul social a unor rezerve brute (deduse anterior la calculul profitului impozabil) drept pentru care suma de xxxxxxxx lei a fost tratată ca fiind venit asimilat prevăzut de art. 22 alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat și cu prevederile Deciziei nr. 2/2004 a Ministerului Finanțelor Publice.

2. Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera b) din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au constatat faptul că în anii 2005, 2006 și până în luna noiembrie 2007, societatea verificată nu a obținut venituri din activitatea de alimentație publică la “Restaurant xxxxxx” ci doar din închirierea respectivului spațiu către SC xxxxxxx SRL xxxx, societate care desfășoară activitatea de Restaurant.

Spațiul împreună cu dotările existente, a fost închiriat în baza următoarelor contracte de închiriere și acte adiționale:

- în anul fiscal 2005 în baza contractului de locațiune nr. xxxxx/01.06.2004 și a actului adițional la contractul de locațiune nr. xxxxx/01.06.2004 (anexa nr.11).

- în anul fiscal 2006 în baza contractului de locațiune nr. xxx/03.01.2006, a actelor adiționale și a anexelor nr. 1 și 2 la contractul de locațiune nr. xxxx/03.01.2006 (anexa nr. 12).

- în anul fiscal 2007 în baza contractului de locațiune nr. xxxxxx/17.01.2007, actul adițional nr. xxxx/18.01.07 și anexele nr. 1-4 la contractul de locațiune nr. xxxxx/17.01.2007 (anexa nr. 13).

Pentru anul fiscal 2005 s-a constatat că în perioada august – decembrie, societatea verificată înregistrează în contabilitate cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor aferente spațiului “Restaurant Trei Stejari” dar nu realizează venituri aferente acestor cheltuieli, aspect reieșit din analiza fișelor de cont “706-Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” și “708-Venituri din activități diverse” (anexa nr. 14).

Deoarece în perioada mai sus menționată SC xxxxxxx SA Sibiu a pus la dispoziția societății xxxxx SRL xxx cu titlu gratuit spațiul Restaurant xxxx, organele de inspecție fiscală au considerat respectivele cheltuieli de amortizare ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, situația cu amortizarea care a fost tratată în mod eronat ca și cheltuielă deductibilă fiscal constituie anexa nr. 15. Rezultă în acest sens cheltuieli cu amortizarea stabilite

de organul de control ca fiind nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2005 in suma de xxxxxx lei.

In anul fiscal 2006, s-aconstatat ca chiria stabilită prin contract, înregistrată pe venituri în contul “706-Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”, este în sumă de xxxx lei lunar, adică xxxx lei în fiecare trimestru al anului 2006 (anexa nr. 16),iar cheltuielile înregistrate în contabilitate (anexa nr. 17) cu amortizarea activelor ce intră în componența “Restaurant xxxxx” este in suma de xxxxxx lei. Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunii de închiriere “Restaurant xxxxxxxx” din punct de vedere al conținutului economic al acesteia, considerând că partea din cheltuielile de amortizare ce depășesc veniturile realizate de societate nu sunt aferente unui venit, fiind astfel nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel diferența între veniturile realizate din închirierea “Restaurantului xxx” cu dotările existente în sumă de xxxxx lei trimestrial și cheltuielile cu amortizarea activelor ce intră în componența acestuia cuprinse in anexa nr. 18, au fost considerate de organele de control ca fiind nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2006 in suma de xxxxxxxxxx lei.

Pentru anul fiscal 2007, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2007 – 30.11.2007 societatea xxxxxxxxSA nu a obținut venituri din activitatea de alimentație publică prin intermediul “Restaurant xxxxx” și nici din închirierea respectivului spațiu, acesta fiind pus la dispoziția societății xxxxx SRL cu titlu gratuit.

Deoarece în această perioadă societatea verificată înregistrează în contabilitate cheltuieli cu amortizarea activelor ce intră în componența “Restaurant xxxxxxxx” conform anexelor nr. 1 și 3 la contractul de locațiune nr. xxxx/17.01.2007, dar nu s-a realizeat venituri aferente acestor cheltuieli (venitul înregistrat în contul “706-Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” – anexa nr. 19 - este aferent lunii decembrie 2006), organele de inspecție fiscală au considerat respectivele cheltuieli de amortizare ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Cheltuiala cu amortizarea ce a fost trecută eronat pe cheltuieli deductibile fiscal cuprinsa in anexa nr. 20 a fost considerata de organele de control ca fiind nedeductibile fiscal, fiind in suma de xxxxxxxxxx lei.

Prin operatiunile de mai sus organele de inspecție fiscală au considerat ca petentul a incalcat prevederile din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind urmatoarele cheltuieli nedeductibile aferente amortizării activelor “Restaurantului xxxxx”, care au influențat profitul impozabil determinat de societate: pentru anul fiscal 2005- xxx lei; pentru anul fiscal 2006 - xxxxx lei iar pentru anul fiscal 2007 - xxxxx lei, revenind petentei in sarcina, plata unui impozit pe profit de xxxxxx lei si a majorarilor aferente in suma de xxxxxx lei.

3. Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera d) din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au constatat faptul că în exercițiul fiscal 2007 și 2008 societatea înregistrează descărcarea din gestiune a produselor finite returnate de către diferiți parteneri pe motiv de expirare a termenului de valabilitate a acestora în baza proceselor verbale (anexa nr. 22) aprobate de conducerea unității pentru toate produsele finite returnate și distruse. Valoarea acestor procese verbale a fost in suma de xxxxxx lei in anul 2007 si de xxxxx lei in anul 2008.

La aceste procese verbale se regăsesc notele contabile în baza cărora s-au efectuat descărcările de gestiune (anexa nr. 23).

Societatea tratează cheltuiala cu descărcarea de gestiune a produselor finite ca și cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Deoarece stocurile de produse finite cu termenul de valabilitate expirat nu sunt imputabile, și nu s-au încheiat contracte de asigurare pentru acestea, organele de inspecție fiscală

au considerat cheltuiala cu descărcarea din gestiune a acestora ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, drept pentru care s-a procedat la mărirea bazei impozabile cu suma de xxxxx lei (xxxxx lei in anul 2007 + xxxxx lei in anul 2008).

Cheltuielile cu scaderea din gestiune a contravalorii marfurilor expirate si returnate de clienti, insusite ca pierderi de societate, nu pot fi confundate cu ereducerile comerciale prevazute de OMFP 1752/2005, (rabat, remiza ,ristum).

Decizia organelor de inspectie fiscală a fost luata in baza art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. 4 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare si a pct. 41 si 42 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

4. Referitor la constatarile din Cap. III pct. 1 litera g) din Raportul de inspectie fiscala, organele de control au constatat faptul că societatea înregistrează în luna august 2007 o producție în curs de execuție de xxxxx hl bere a cărei valoare de xxxxxxxx lei înregistrată în contabilitate, (anexa nr. 27), reprezintă costurile de producție aferente producției neterminate, rezultand astfel pentru luna august 2007 un cost de producție în curs de execuție de xxx lei/hl de bere față de costul mediu de xxx lei/hl calculat pentru perioada ianuarie 2007 – august 2007 conform tabelului anexa nr. 28.

În luna septembrie 2007, pentru a determina valoarea de înregistrare a producției în curs de execuție aferente lunii prezente, societatea stornează valoarea producției neterminate aflată în stoc la finele lunii august și efectuează inventarierea producției în curs de execuție aflată în curs la finele lunii septembrie. Urmare a inventarierii efectuate a rezultat un stoc faptic al producției în curs de execuție de xxxxx hl cu o valoare de înregistrare contabilă de xxxxxxx lei, (anexa nr. 29) adică cu xxxx hl mai mult decât luna precedentă.

S-a constatat că deși stocul producției în curs de execuție aferent lunii septembrie 2007 a crescut cantitativ față de cel din luna precedentă, din punct de vedere al valorii de înregistrare în contabilitate a scăzut cu xxxxxx lei.

Astfel pentru a determina valoarea corectă a stocului faptic al producției în curs de execuție aferente lunii septembrie 2007, s-au luat în considerare datele din evidența contabilă existente pentru perioada ianuarie – august 2007 conform art. 66 alin. 1 din OG 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală au procedat la calcularea valorii medii a unui hectolitr de bere pentru perioada septembrie – decembrie 2007 raportând valoarea stocului producției în curs de execuție din fiecare lună la stocul faptic al producției în curs (anexa nr. 28), rezultand că pentru un hectolitr de bere aflat în curs de execuție societatea cheltuie în medie xxxx lei, astfel că pentru o producție în curs de execuție faptică de xxxxxx hl, costurile de producție estimate sunt în sumă de xxxxxx lei (xxxxx hl x xxx lei). Rezulta ca în luna septembrie 2007 societatea înregistrează în mod eronat producția valorică aflată în curs de execuție, înregistrând o valoare mai mică cu xxxxxx lei (xxxxx lei - xxxxx lei).

În luna octombrie 2007, societatea stornează valoarea producției în curs de execuție în sumă de xxxxx lei și efectuează inventarierea stocului faptic al producției în curs de execuție la sfârșitul lunii octombrie înregistrând un stoc de xxxx hl în sumă de xxxxxxxx lei conform anexa nr. 30.

Organele de inspectie fiscală au procedat la estimarea valorii stocului faptic al producției neterminate existentă în sold la sfârșitul lunii octombrie 2007 utilizând datele existente în evidența contabilă până la această dată estimand o valoare a stocului faptic al producției în curs de execuție de xxxxxx lei (xxxx hl x xx lei).

Astfel societatea a înregistrat eronat o valoare mai mică a producției în curs de execuție la sfârșitul lunii octombrie 2007 cu suma de xxxxxx lei (xxxxx lei – xxxx lei).

La sfârșitul lunii decembrie 2007 societatea înregistrează un stoc faptic al producției în curs de execuție de xxxxx hl având o valoare de înregistrare de xxxx lei (anexa nr. 31).

Organele de inspecție fiscală stabilesc că valoarea producției în curs de execuție aferentă stocului faptic de xxxx hl este de xxxxx lei (xxxx hl x xxx lei), rezultnd că societatea a înregistrat în mod eronat o valoare mai mică a producției în curs de execuție la sfârșitul lunii decembrie 2007 cu suma de xxxx lei (xxx lei – xxxx lei).

Avand in vedere cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală stabilesc ca societatea a înregistrat eronat producția în curs de execuție în perioada septembrie - decembrie 2007, aceasta diminuand în mod eronat baza impozabilă pentru calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2007 cu suma de xxxxxxxx lei, iar pentru trimestrul IV 2007 cu suma de xxxxxxx lei.

Suma de xxxx lei a fost acordată de organul de control ca și cheltuială deductibilă în trimestrul I al anului 2008.

Decizia organelor de inspecție fiscală a fost luata in baza art. 66 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată; art. 19 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare ; pct. 212. din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si Cap VII din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

5. Referitor la constatarile din Cap. III pct. 1 litera e) din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat în luna decembrie 2007 ajustări pentru deprecierea stocurilor în sumă totală de xxxxx lei defalcate pe categorii de stocuri dupa cum urmeaza:

- ajustări pentru deprecierea materiilor prime cont “391” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție cont “393” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea produselor finite cont “394” în sumă de xxx lei
- ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți cont “395” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea ambalajelor cont “398” în sumă de xxxx lei.

Aceste ajustări de valoare a stocurilor s-au efectuat în conformitate cu prevederile art. 134 alin. 1 și alin. 2 din OMFP 1752/2005. Modul de calcul al acestor ajustări înregistrate de societate sunt prezentate în anexa nr. 24.

Referitor la tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor cu ajustarea stocurilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acestea sunt tratate ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 și venituri impozabile în anul fiscal 2008 (luna aprilie 2008).

Conform prevederilor art. 22 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, “Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol...”

Deoarece ajustările de valoare a stocurilor înregistrate în contul „681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” nu se regăsesc între prevederile art. 22 alin. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală consideră cheltuielile în sumă de xxxxx lei ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007.

Organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile în sumă de xxxxx lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal în anul 2007 , respectiv au retratat veniturile din anularea ajustărilor de

valoare înregistrate în contul “781 Venituri din provizioane pentru activitatea de exploatare” în sumă de xxxxxx lei ca fiind venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2008 (anexa 25).

III. Având în vedere cele invocate de petenta în cuprinsul contestației, constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală xxx, în urma inspecției fiscale generale, efectuate la S.C.xxxxxx SA cu domiciliu fiscal în xxxx, județul xxxx, au stabilit, prin Decizia de impunere nr.xxx/15.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/15.04.2010, obligații fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa prin actele administrative contestate în suma de xxxxxxxx lei, formată din:

- xxxxxx lei impozit pe profit calculat suplimentar,
- xxxxxxxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar,

Totodată societatea solicită suspendarea executării actelor administrative atacate, până la soluționarea prezentei contestații.

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă organele de inspecție fiscală, au respectat procedura de control instituția de norme legale, cu ocazia calculării obligațiilor suplimentare stabilite prin actele administrative fiscale ce face obiectul contestației.

Referitor la operațiunea de majorare a capitalului social:

În fapt,

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că aceasta reprezintă atât din punct de vedere juridic cât și din punct de vedere economic o majorare a capitalului social conform Legii 31/1990 republicată cu modificările și completările ulterioare.

Punctul de vedere al societății că, art. 22 alin. 5 din Codul fiscal se referă exclusiv la rezervele și provizioanele ce se constituie și se înregistrează în baza alin. 1 și 2 ale aceluiași articol este neîntemeiat, întrucât acest articol se referă la “reducerea sau anularea oricărui provizion sau a rezervei care a fost anterior dedusă”.

Prevederile art. 22 alin. 5 din Codul fiscal nu face trimitere expresă la alin. 1–4 ale aceluiași articol, în aplicarea art. 22 alin. 5 venind prevederile pct. 57¹ din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal coroborate cu punctul 3 al Deciziei nr. 2/2004 emisă de Ministerul Finanțelor Publice.

Sustinerea că rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale este reglementată de art. 22 alin. 1–4 din Codul fiscal și în consecință aceasta nu poate face obiectul unei deduceri anterioare neputând fi astfel asimilată cu veniturile impozabile prevăzute de art. 22 alin. 5 din Legea 571/2003/R este de asemenea eronată, în susținerea acestui fapt venind prevederile pct. 57¹ din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal corelat cu art. 19 din Codul fiscal prin care se clarifică modul de aplicare al prevederilor art. 22 alin. 5 și se reglementează tratamentul fiscal al surplusului din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Referitor la faptul că societatea nu avea posibilitatea să efectueze majorarea capitalului social utilizând rezervele din reevaluare fiind incidente prevederile Legii 31/1990/R, organele de inspecție fiscală în urma verificării documentelor contabile au stabilit că majorarea capitalului

social putea fi efectuată doar pe seama altor rezerve înregistrate în contul "1068" și care avea în acest caz sursa de constituire surplusul din reevaluare aferent activului cedat, deoarece singurul surplus din reevaluarea activelor înregistrat în contul „105” care putea fi transferat în contul „1068 Alte rezerve” conform reglementărilor legale incidente este tocmai surplusul din reevaluarea terenului din xxxxxxxx.

Privind ordinea de destocare a rezervelor din reevaluare, prin care petenta sustine ca majorarea capitalului social s-a efectuat din rezervele din reevaluare aferente terenului din xxxxxxxx, iar surplusul din reevaluare aferent terenului din str. Dobrun a rămas înregistrat în contul „105 Diferențe din reevaluare” aratam ca în conformitate cu prevederile legale incidente invocate de organele de control în raportul de inspecție fiscală se clarifică ordinea destocării rezervelor din reevaluare prin faptul că societatea nu putea "destoca" decât rezervele din reevaluare aferente terenului cedat.

Exemplificarea unor acte normative care prevedeau derogări de la normele legale în ceea ce privește regimul contabil și fiscal al rezervelor din reevaluare (Legea 516/2006), este nejustificată, întrucât în perioada în care a avut loc operațiunea de majorare a capitalului social, acestea nu erau aplicabile, iar prevederile OMFP 1752/2005, nu au fost menționate în Raportul de inspecție fiscală sau Decizia de impunere prin care s-au stabilit sumele suplimentare în sarcina societății în aceasta speta.

Privitor la punctul de vedere al Ministerului Finanțelor, reținem faptul că, pentru obținerea acestuia, s-a depus la Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul ANAF, o problemă fiscală vizând tratamentul fiscal aplicabil rezervelor din reevaluare pentru prezentul caz, anexa nr. 10.

Din cuprinsul punctului de vedere emis de Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor rezultă în mod evident faptul că pentru cazul de față rezervele din reevaluare utilizate pentru majorarea capitalului social constituie venituri asimilate, și constituie bază pentru calculul profitului impozabil.

Având în vedere faptul că :

- majorarea capitalului social nu poate fi efectuată pe seama surplusului din reevaluarea patrimoniului (rezervelor din reevaluare)
 - societatea are dreptul să distribuie rezervele din reevaluare (cont 105) în contul Alte rezerve (cont 1068) doar pentru acele rezerve din reevaluare aferente activelor cedate sau casate,
 - odată cu cedarea activului teren situat în Sibiu str. Dobrun, și descărcarea gestiunii cu vânzarea terenului la valoarea (justă) reevaluată, rezerva din reevaluare (cont 105) aferentă acestuia și transferată în contul „1068 Alte rezerve” analitic distinct, devine o rezervă brută (adică o rezervă dedusă la calculul impozitului pe profit)
 - majorarea capitalului social a fost efectuată prin încorporarea unei rezerve brute respectiv prin încorporarea „Altora rezerve - cont 1068” analitic distinct provenite din rezerve din reevaluarea patrimoniului „cont 105”,
- consideram ca organele de inspecție fiscală au stabilit corect că majorarea capitalului social s-a efectuat prin încorporarea în capitalul social a unor rezerve brute (deduse anterior la calculul profitului impozabil) drept pentru care suma de 4.098.517 lei a fost tratată ca fiind venit asimilat prevăzut de art. 22 alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile Deciziei nr. 2/2004 a Ministerului Finanțelor Publice.

In drept sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- Capitolul II din OMFP nr. 1.088/2004 punctele 13 și 14 care prevad în mod expres faptul că în contul „1068 Alte rezerve” se poate înregistra doar surplusul din reevaluare realizat la cedarea sau casarea imobilizărilor corporale reevaluate.

- pct.13 “În contul 1068 "Alte rezerve" se evidențiază în creditul unui cont analitic distinct surplusul din reevaluare realizat la cedarea sau casarea imobilizărilor corporale reevaluate. Soldul creditor al acestui cont poate fi utilizat cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților ori a consiliului de administrație, după caz “

- pct.14. “Din punct de vedere fiscal, sumele reprezentând surplusul din reevaluare realizat și reflectat în creditul contului 1068 "Alte rezerve" se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau a oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.”

- Cap. 2 Reducerea sau majorarea capitalului social, art. 205 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată

- alin. (1) Capitalul social se poate mari prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.

- alin (2) De asemenea, acțiunile noi sunt liberate prin incorporarea rezervelor, cu excepția rezervelor legale, precum și a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanțe lichide și exigibile asupra societății cu acțiuni ale acesteia.

- alin. (3) Diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului vor fi incluse în rezerve, fără a majora capitalul social”

- Art. 22 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- alin. 5 “ reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv”

- Decizia nr. 2/2004 punctul 3 “Impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale Soluție: În aplicarea prevederilor art. 19 și ale art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificarea destinației sau distribuție”

- Art.119, alin.1, din OG nr, 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscală:

- „pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- Art.120,alin. 1 din OG NR. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscală:

- „majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate.”

- Art.120,alin.7 din OG NR. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscală:

- „nivelul majorărilor de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Referitor la contatarile din Cap. III pct. 1 litera b) din Raportul de inspecție fiscală:

In fapt,

Organele de control au reținut faptul că în perioada 2005 – 2007 societatea pune la dispoziția SC xxxxxxx SRL spațiul situat în incinta fabricii cu destinația de BERĂRIE, în schimbul unei chirii stabilite de părți.

Din verificarea efectuată, în perioada august – decembrie 2005 și în exercițiul fiscal 2007, a rezultat ca societatea nu facturează și nu obține venituri din închirierea efectuată în baza contractelor încheiate, astfel că respectivele cheltuieli cu amortizarea spațiului BERĂRIE nu au corespondent nici un venit și în consecință sunt nedeductibile fiscal, fiind incidente prevederile Legii 571/2003/R privind Codul fiscal.

Pentru anul fiscal 2006, societatea înregistrează venituri din închirierea spațiului BERĂRIE, într-un quantum mult inferior cheltuielilor cu amortizarea activelor puse la dispoziție și în raport cu prețul pieței.

Ținând astfel cont de faptul că deductibilitatea cheltuielilor cu mijloacele fixe amortizabile este condiționată de utilizarea acestora în scop lucrativ, respectiv de obținere de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au retratat operațiunea economică, stabilind că partea din cheltuielile de amortizare ce depășesc veniturile realizate de societate nu are în corespondența venituri realizate.

Prin respectiva operațiune de închiriere a activelor la un preț inferior cheltuielilor cu amortizarea, societatea xxxxxxxxxx SA obține doar o pierdere de pe urma exploatării acestora și nu venituri impozabile, neputând recupera valoarea investițiilor efectuate.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca petenta a încălcat prevederile din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind următoarele cheltuieli nedeductibile aferente amortizării activelor “Restaurantului xxxxx”, care au influențat profitul impozabil determinat de societate: pentru anul fiscal 2005- xxx lei; pentru anul fiscal 2006 - xxxx lei iar pentru anul fiscal 2007 - xxxx lei.

In drept sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Art 21 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

-“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”.

- Art 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

-“la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

- Art 24 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

-“cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol”.

- Art 24 alin (2) lit. a) - c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

-“mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

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

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

- Art 24 alin (6) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- “regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

- Art. 97 alin. (2) OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

-“amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora”.

3. Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera d) din Raportul de inspecție fiscală,

In fapt,

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în exercițiul fiscal 2007 și 2008 societatea înregistrează descărcarea din gestiune a produselor finite returnate de către diferiți parteneri pe motiv de expirare a termenului de valabilitate a acestora în baza proceselor verbale aprobate de conducerea unității pentru toate produsele finite returnate și distruse în suma de xxxxxx lei (xxxx lei în anul 2007 + xxxxx lei în anul 2008). (anexa nr. 22)

Organele de control au considerat cheltuiala cu descărcarea din gestiune a acestora ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, drept pentru care s-a procedat la mărirea bazei impozabile cu aceste sume.

Acestea au considerat cheltuiala nedeductibilă ca fiind aferentă unor bunuri degradate calitativ și nu unei lipse din gestiune așa cum în mod eronat invocă societatea în cuprinsul contestației.

Consideram ca nejustificat faptul că societatea apreciază returul mărfurilor expirate ca fiind remize acordate clienților, întrucât din punct de vedere economic nu se poate confunda o reducere comercială cu stornarea și reprimirea în gestiune a mărfurilor expirate de la clienți.

Așa cum se poate observa din conținutul facturilor anexate de societate la prezenta contestație, stornarea mărfurilor returnate este efectuată concomitent cu anularea reducerii comerciale (discount) acordată la vânzare, rezultând în mod evident că acest retur de marfă nu reprezintă o reducere comercială, ci dimpotrivă este o anulare a reducerii acordate inițial clienților.

De fapt prin această operațiune, societatea își asumă în locul clienților, pierderile provocate de expirarea mărfurilor aflate la comercializare, mărfuri care sunt înregistrate pe cheltuieli fără a fi aferente nici unui venit impozabil.

Consideram ca tratarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu descărcarea din gestiune a contravalorii produselor finite returnate pentru expirarea termenului de valabilitate ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil este corectă, drept pentru care s-a procedat la mărirea bazei impozabile cu suma de xxxxxx lei (xxxxx lei în anul 2007 + xxxxx lei în anul

2008) și la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în suma de xxxx lei și majorări aferente în suma de xxxxx lei.

În drept sunt incidente următoarele prevederi legale:

- Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- 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 alin. 4 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

- “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 calamităților naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme [...]”

- Pct. 41 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal :

- “cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

- Pct. 42 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal :

- “în sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera g) din Raportul de inspecție fiscală,

În fapt,

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că deși stocul producției în curs de execuție aferent lunii septembrie 2007 a crescut cantitativ față de cel din luna precedentă, din punct de vedere al valorii de înregistrare în contabilitate a scăzut cu xxxxxxxx lei. Pentru a determina valoarea corectă a stocului factual al producției în curs de execuție aferente lunii septembrie 2007, s-au luat în considerare datele din evidența contabilă

existente pentru perioada ianuarie – august 2007 conform art. 66 alin. 1 din OG 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea valorii medii a unui hectolitru de bere pentru perioada septembrie – decembrie 2007 raportând valoarea stocului producției în curs de execuție din fiecare lună la stocul faptic al producției în curs (anexa nr. 28), rezultând că pentru un hectolitru de bere aflat în curs de execuție societatea cheltuie în medie xxx lei, respectiv pentru o producție în curs de execuție faptică de xxx hl aferente lunii septembrie, costurile de producție estimate sunt în sumă de xxxx lei (xxxx hl x xxx lei). Astfel în luna septembrie 2007 societatea înregistrează în mod eronat producția valorică aflată în curs de execuție, înregistrând o valoare mai mică cu xxxxx lei (xxxxxxx lei - xxxxx lei).

În luna octombrie 2007, societatea stornează valoarea producției în curs de execuție în sumă de xxxxxxx lei și efectuează inventarierea stocului faptic al producției în curs de execuție la sfârșitul lunii octombrie înregistrând un stoc de xxxxx hl în sumă de xxxxx lei conform anexa nr. 30.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea valorii stocului faptic al producției neterminate existentă în sold la sfârșitul lunii octombrie 2007 utilizând datele existente în evidența contabilă până la această dată estimând o valoare a stocului faptic al producției în curs de execuție de xxx lei (xxxx hl x xxx lei).

Astfel societatea a înregistrat eronat o valoare mai mică a producției în curs de execuție la sfârșitul lunii octombrie 2007 cu suma de xxxxx lei (xxxxx lei – xxxxxxx lei).

La sfârșitul lunii decembrie 2007 societatea înregistrează un stoc faptic al producției în curs de execuție de xxxxx hl având o valoare de înregistrare de xxx lei (anexa nr. 31).

Organele de inspecție fiscală stabilesc faptul că valoarea producției în curs de execuție aferentă stocului faptic de xxxxx hl este de xxxxx lei (xxxxx hl x xxxx lei), rezultnd că societatea a înregistrat în mod eronat o valoare mai mică a producției în curs de execuție la sfârșitul lunii decembrie 2007 cu suma de xxxxx lei (xxxxx lei – xxxx lei).

Având în vedere cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală , corect au stabilit ca societatea a înregistrat eronat producția în curs de execuție în perioada septembrie - decembrie 2007, aceasta diminuând în mod eronat baza impozabilă pentru calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2007 cu suma de xxxxx lei, iar pentru trimestrul IV 2007 cu suma de xxxxxxx lei. În acest sens s-au calculat obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit în suma de xxxxx lei și majorări aferente în suma de xxxxx lei.

Suma de xxxxx lei a fost acordată de organul de control ca și cheltuielă deductibilă în trimestrul I al anului 2008.

În drept sunt incidente următoarele prevederi legale:

- Art. 66 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată:
 - “daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.”
- Art. 19 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:
 - (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.

- Pct. 212. din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene :

“alin. 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.

alin. 2 Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor ”.

- Cap VII din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene :

“ Din grupa 33 "Producția în curs de execuție" fac parte:

Contul 331 "Produse în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

În creditul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție o produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.”

Referitor la constatările din Cap. III pct. 1 litera e) din Raportul de inspecțiefiscală,

In fapt,

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a înregistrat în luna decembrie 2007 ajustări pentru deprecierea stocurilor în sumă totală de xxxxxxxx lei defalcate pe categorii de stocuri dupa cum urmeaza:

- ajustări pentru deprecierea materiilor prime cont “391” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție cont “393” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea produselor finite cont “394” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți cont “395” în sumă de xxxxx lei
- ajustări pentru deprecierea ambalajelor cont “398” în sumă de xxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste ajustari sunt tratate de catre societate din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 și venituri impozabile în anul fiscal 2008 (in luna aprilie).

Deoarece ajustările pentru depreciere de valoare a stocurilor înregistrate în contul „681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele si ajustările pentru depreciere” nu se regăsesc între prevederile art. 22 alin. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la

dreptul la deducere a rezervelor și provizioanelor, organele de inspecție fiscală consideră cheltuielile în sumă de xxxxxx lei ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007.

Consideram ca organele de inspecție fiscală au tratat corect suma de xxxxxx lei reprezentând ajustări pentru deprecierea stocurilor ca și cheltuieli nedeductibile fiscal în anul 2007, respectiv au retratat veniturile din anularea ajustărilor de valoare înregistrate în contul "781 Venituri din provizioane pentru activitatea de exploatare" în sumă de xxxxxx lei ca fiind venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil aferent anului fiscal 2008 (anexa 25), drept pentru care au stabilit o obligație suplimentară de plată la impozitul pe profit de xxxx lei și majorări aferente de xxxx lei.

În drept sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 134. din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

- alin (1) "Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere"

- alin. (2) "În înțelesul prezentelor reglementări, prin valoare realizabilă netă se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării".

- art. 19 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

"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. 22 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

"Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol..."

Din cele prezentate mai sus, se desprinde faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect obligatiile suplimentare si majorarile de intirziere aferente acestora

6. Referitor la solicitarea petentei de a suspenda executarea actelor administrative fiscale atacate pana la solutionarea contestatiei pe cale administrativa :

Potrivit modificarilor aduse art.185 din OG92/2003 (R) prin pct.38 al art.I din Legea 158/2006 si pct.38 art.I din OG 35/2006,organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Sibiu , nu mai are competenta materia-la de a suspenda executarea actelor administrativ fiscale, pana la solutionarea contestatiei

Deasemeni art. 215 alin (1) si (2) din OG nr. 92/2003 republicata cu modificarile si completările ulterioare, referitor la suspendarea executării actului administrativ fiscal prevede :

”(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Ca urmare a celor prezentate cererea petentei de suspendare a executării actului administrativ fiscal pana la solutionarea contestatiei va fi respin
Prin urmare contestatia va fi respinsa.

Pentru considerentele retinute in baza art.211 (5) din O.G nr.92/2003 (R)

DECIDE

1. Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de sumei de xxxxxxxxxx lei reprezentand obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite in sarcina sa prin actele administrative atacate, dupa cum urmeaza:

- xxxxxxxx lei reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar,
- xxxxxxxx lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar,

2. . Respinge contestatia ca neantemeiata privind suspendarea executarii silite a deciziei de impunere nr.xxxx/15.04.2010, intrucat DGFP xxxx prin organul de solutionare a contestatiei nu are competenta materiala pentru acest capat de cerere, conform prevederilor legale mentionate la cap III pct.6 din cuprinsul prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Alba Iulia in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons.jr
SEF SERV. JURIDIC

Redactat: cons. sup

