

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE ...**

**DECIZIA Nr. 6 _____
din _____ 2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 19.12.2008

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... prin adresa nr. .../ 18.12.2008 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.10.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.10.2008 intocmite la refacerea inspectiei fiscale dispuse prin Decizia noastra nr. .../ 17.07.2008.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... prin Decizia de impunere nr. .../ 20.10.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.10.2008, privind virarea la bugetul de stat a obligatiilor fiscale in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorari de intarziere aferente;
- ... lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin posta la data de

26.11.2008 conform datei stampilei postale de pe plicul anexat la dosar, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 02.12.2008 fiind repartizata Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 20.10.2008 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.10.2008, emise de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

- arata ca la refacerea controlului, organele de control au folosit acelasi procedeu de calcul al profitului impozabil, fara sa tina cont de considerentele din Decizia nr. .../ 17.07.2008, desi Serviciul solutionare contestatii a retinut in aceasta decizie ca s-au limitat sa calculeze "veniturile din variatia stocurilor", cand de fapt nu este cazul de lucrari in curs de executie, ci lucrari suplimentare;

- sustine ca la fel ca si la prima inspectie fiscala, organul de control a folosit acelasi rationament si anume, a constatat ca societatea a inregistrat veniturile din lucrarile executate la data emiterii facturilor catre beneficiar si ca o parte din lucrarile executate nu a fost facturata pana la data efectuarii controlului, iar pentru lucrarile executate si nefacturate pana la aceasta data pentru care a angajat cheltuieli, organele de control au suplimentat veniturile cu contravaloarea cheltuielilor suportate de societate;

- precizeaza ca din analiza in ansamblu a situatiei faptice rezulta ca toate cheltuielile angajate au fost necesare realizarii veniturilor (art. 21 din Codul fiscal), chiar daca acestea au depasit veniturile, societatea aflandu-se in situatia de a fi angajat lucrari in pierdere si de a incerca sa recupereze pierderea prin obtinerea recunoasterii de catre beneficiar a lucrarilor suplimentare;

- mentioneaza ca organele de control au aplicat mecanic procedeul de inregistrare contabila a lucrarilor suplimentare nerecuperate prin conturile 711 - Variatia stocurilor si 332 - Lucrari si servicii in curs de executie, fara a tine cont de starea de fapt si anume ca societatea este in situatia in care lucrarea

contractata a fost finalizata si predata, dar a presupus efectuarea unor lucrari suplimentare necesare pentru finalizare si predare, in conditiile contractuale stabilite, care nu au fost acceptate inca de catre beneficiar;

- considera ca trebuie acceptata si posibilitatea ca anumite lucrari contractate si executate de o societate sa genereze pierderi, aratand ca nu si-a putut permite sa abandoneze lucrarile finantate din fonduri UE doar pentru a evita aceste pierderi si invoca principiul contabil al prudentei si dispozitiile pct. 2.4 cap.II din OMFP nr. 306/ 2002 si pct. 44 cap.II din OMFP nr. 1.752/ 2005.

In consecinta, solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr. .../ 20.10.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala in suma totala de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 20.10.2008 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 20.10.2008, comunicate societatii la data de 27.10.2008, intocmite in urma reverificarii dispuse prin Decizia nr. .../ 17.07.2008 a Directiei Generale a Finantelor Publice ... pentru clarificarea situatiei de fapt privind lucrarile efectuate de societate, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ... au constatat urmatoarele:

In perioada verificata ianuarie 2005 - decembrie 2007, SC "X" SRL a realizat lucrari de constructii civile si industriale pentru care in evidenta contabila a inregistrat cheltuielile pe parcursul efectuarii lor, iar veniturile la intocmirea si acceptarea situatiilor de lucrari si facturarea acestora catre beneficiar, fara sa evidentieze valoarea lucrarilor in curs nefacturate in contul 332 "Lucrari si servicii in curs de executie" in corespondenta cu contul de venituri 711 "Variatia stocurilor", in conformitate cu prevederile sectiunii 7 pct. 215 alin.(1) si (2) din OMFP nr. 1.752/ 2005, cu modificarile si completarile ulterioare.

Tinand seama ca in timpul controlului pe baza evidentei de gestiune si contabila proprie societatea a reconstituit si repartizat cheltuielile directe pe fiecare lucrare in parte pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au procedat la repartizarea cheltuielilor indirecte din contabilitate pe lucrari pe baza ponderii cheltuielilor directe in totalul cheltuielilor de productie, stabilind astfel costul lucrarilor executate pe fiecare lucrare si an fiscal in parte, respectiv costul lucrarilor in curs de executie nefacturate ce trebuiau evidentiate in contul 711 in corespondenta cu contul 332, rezultand diferente in suma de ... lei pe anul 2005, in suma de ... lei pe anul 2006 si in suma de ... lei pe anul

2007 care reprezinta venituri ce nu au fost incluse de societate in rezultatele exercitiilor.

Prin urmare, deoarece veniturile din variatia stocurilor intra in baza de calcul a profitului impozabil impreuna cu celelalte venituri realizate, au procedat si la recalcularea profitului impozabil prin majorarea bazei impozabile cu diferentele de venituri stabilite, precum si limita cheltuielilor deductibile si rezerva legala deductibila pe fiecare an fiscal, rezultand pe anul 2005 o diferenta suplimentara de impozit de plata in suma de ... lei, intre impozitul pe profit in suma de ... lei datorat la sfarsitul anului fiscal (cheltuielile nedeductibile fiind diminuate cu suma de ... lei, iar rezerva legala majorata cu ... lei) si impozitul pe profit in suma de ... lei calculat, inregistrat si declarat de societate la organul fiscal.

In acelasi mod pentru anul 2006 au stabilit ca societatea are de plata un impozit pe profit in suma de ... lei ca diferenta intre impozitul recalculat in suma de ... lei (cheltuieli nedeductibile diminuate cu suma de ... lei si rezerva legala majorata cu suma de ... lei) si impozitul declarat de societate in suma de ... lei, iar pe anul 2007 pierderea fiscala a fost diminuată cu suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a diferentelor de impozit pe profit pe anii 2005 si 2006, au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei pe perioada 25.04.2005 - 21.04.2008 si penalitati de intarziere in suma de ... lei pe perioada 25.04.2005 - 31.12.2005.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in ..., ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2000 si are codul de identificare fiscala

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca SC "X" SRL datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente in suma totala de ... lei stabilite cu ocazia verificarii efectuate, in conditiile in care societatea nu a luat in calculul impozitului pe profit, respectiv determinarea profitului impozabil pe anii 2005, 2006 si 2007 veniturile rezultate din productia stocata.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, se retine ca SC "X" SRL din ... nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a luat in calcul la determinarea profitului impozabil si a impozitului pe profit pe perioada ianuarie 2005 - decembrie 2007, veniturile din variatia stocurilor care se inregistreaza in contul 711 in corespondenta cu contul 332 "Lucrari si servicii in curs de executie", privind lucrarile de reabilitare sisteme de canalizare si constructie depozite ecologice efectuate in perioada analizata.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza ca:

"Art. 19 - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

completate cu cele ale pct. 12 si pct. 59.2 din Normele metodologice date in aplicarea acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

59.2. [...] Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii - montaj, [...], data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, SC "X" SRL avea obligatia sa calculeze profitul impozabil ca diferenta intre veniturile din orice sursa si alte elemente similare veniturilor si cheltuielile efectuate in scopul realizarii acestora, inregistrate in evidenta contabila pentru fiecare an fiscal, precum si obligatia de a organiza si conduce evidenta contabila potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, fapt nerealizat de catre contestatoare, care nu a utilizat conturile contabile 711 "Variatia stocurilor" si 332 "Lucrari si

servicii in curs de executie” si prin urmare, la determinarea profitului impozabil nu a inclus veniturile din variatia stocurilor.

In speta, sunt incidente si prevederile art. 1 alin. (1) si art. 16 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

"Art. 1 - (1) Societatile comerciale [...] au obligatia sa organizeze si sa conduca contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiara, potrivit prezentei legi, si contabilitatea de gestiune adaptata la specifiul activitatii.

[...]

Art. 16 - (2) Contabilitatea veniturilor se tine pe feluri de venituri, dupa natura sau sursa lor, dupa caz.",

coroborate cu dispozitiile sectiunii 5 pct. 5.2 si 5.3 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aplicabile pana la 01.01.2006 si mentinute in totalitate dupa aceasta data potrivit cap. II sectiunea 7 pct. 209, 212 si 215 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.752/ 2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care prevad ca:

"209 - (1) In categoria venituri se includ atat sumele sau valorile incasate sau de incasat in nume propriu din activitati curente, cat si castigurile din alte surse.

[...]

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

a) venituri din vanzarea de produse si marfuri, executari de lucrari si prestari de servicii;

b) **venituri din variatia stocurilor**, reprezentand variatia in plus (crestere) sau in minus (reducere) dintre valoarea la cost de productie efectiv a stocurilor de produse si productie in curs de la sfarsitul perioadei si valoarea stocurilor initiale ale produselor si productiei in curs, neluand in calcul ajustarile pentru depreciere reflectate;

[...]

(3) **Veniturile din productia stocata se inscriu, alaturi de celelalte venituri, in contul de profit si pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).**

215. - (1) Veniturile din prestari de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora.

(2) **Prestarile nefacturate pana la sfarsitul perioadei se evidentiaza in contul de "Lucrari si servicii in curs de executie", pe seama veniturilor din productia stocata."**

Asadar, potrivit reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, societatea avea obligatia de a inregistra valoarea lucrarilor si serviciilor executate, nefacturate beneficiarului pana la sfarsitul fiecarei luni, in contul contabil corespunzator de lucrari si servicii in curs de executie, pe seama veniturilor din productia stocata, care sunt venituri din exploatare si se cuprind in profitul impozabil al perioadei.

In acest sens, in Anexa nr. 1 din Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 306/ 2002, respectiv cap. X "Functiunea conturilor" din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.752/ 2005, se precizeaza:

"Contul 332 "Lucrari si servicii in curs de executie"

[...]

In debitul contului 332 "Lucrari si servicii in curs de executie" se inregistreaza:

- valoarea la cost de productie a lucrarilor si serviciilor in curs de executie la sfarsitul perioadei (711);

[...]

Contul 711 "Variatia stocurilor"

[...]

In creditul contului 711 "Variatia stocurilor" se inregistreaza:

- la sfarsitul perioadei costul produselor, lucrarilor si serviciilor in curs de executie (331, 332);"

Ca atare, pe baza documentelor contabile, a devizelor de lucrari si a situatiilor reconstituite de contestatoare din evidenta contabila de gestiune privind cheltuielile directe pe fiecare lucrare in parte - "Situatia privind repartizarea cheltuielilor de productie pe lucrari" anexa la raportul de inspectie fiscala, organele de control au procedat la repartizarea cheltuielilor indirecte pe lucrari si determinarea valorii la cost de productie a lucrarilor efectuate, pe fiecare an fiscal, stabilind diferentele de venituri necuprinse de societate in contul de profit si pierderi in suma de ... lei pe anul 2005, in suma de ... lei pe 2006 si in suma de ... lei pe 2007, care trebuiau inregistrate in contul 711 "Variatia stocurilor" si luate in calcul la determinarea profitului impozabil.

Pe cale de consecinta, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit pe anii 2005 - 2007 si au stabilit prin Decizia de impunere nr. .../ 20.10.2008 ca SC "X" SRL **datoreaza bugetului de stat de impozit pe profit in suma de ... lei** (... lei pe anul 2005 si ... lei pe anul 2006).

Referitor la sustinerea contestatoarei ca organele de control au folosit acelasi rationament ca si la prima inspectie fiscala desi "toate cheltuielile angajate de societate au fost necesare realizarii veniturilor" chiar daca depasesc aceste venituri si ca nu s-a tinut seama de situatia atipica in care se afla societatea de a fi angajat lucrari in pierdere, precizam ca nu se sustine si nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece nejustificat baza de calcul a impozitului pe profit a fost diminuata prin neutilizarea contului 711 "Variatia stocurilor" si necuprinderea veniturilor din productia stocata in profitul impozabil, organele de control efectuand doar calculatia de cost pe fiecare lucrare in parte, potrivit datelor si situatiilor intocmite de societate in timpul controlului.

De altfel, procedeul de calcul a profitului impozabil si a impozitului pe profit este unul singur, prevazut de Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si obligatoriu pentru toti contribuabilii platitori de impozit pe profit, actul normativ mentionat avand precizate in mod explicit la art. 20 care sunt veniturile neimpozabile la calculul profitului impozabil, nefiind regasite veniturile din variatia stocurilor, care sunt impozabile.

Iar, cu privire la afirmatiile facute in contestatie privind relatiile contractuale dintre parti incepand cu proiectul si continuand cu lucrarile efectuate, problemele care au intervenit in derularea acestor proiecte si modalitatea de plata si finantare a lucrarilor, precizam ca nu sunt relevante pentru calculul impozitului pe profit, acestea fiind de competenta instantelor de contencios si nu inlatura constatările organelor de inspectie fiscala, societatea avand obligatia de a conduce si organiza evidenta contabila potrivit reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, nerespectata pana la efectuarea controlului.

In legatura cu **majorarile de intarziere in suma de ... lei** aferente diferentelor de impozit pe profit datorate pe anii 2005 si 2006, precizam ca acestea raman de plata in sarcina contestatoarei fiind calculate in baza dispozitiilor art. 115(1) devenit art. 119(1) si art. 116(1) devenit art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 1.513/ 2002 si nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 119(1) si 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca:

“ Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorarile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Iar, **penalitatea de intarziere in suma de ... lei** aferente impozitului pe profit, sunt datorate pana la data de 15.07.2005 in conformitate cu prevederile art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”,

si pe perioada 15.07 - 31.12.2005 potrivit art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2005 care modifica penalitatile de intarziere la 0,6% pe luna.

Asadar, intrucat obligatiile accesorii de mai sus au fost calculate asupra sumei totale reprezentand diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei din Decizia de impunere nr. .../ 20.10.2008 ca masura accesorie in raport cu debitul de baza in conformitate cu principiul de drept "accessorium sequitur principale" - secundarul urmeaza principalul, pentru ca prin prezenta decizie de solutionare a fost mentinuta in sarcina contestatoarei obligatia de a plati impozitul pe profit stabilit suplimentar, iar prin contestatia depusa societatea nu prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriiilor, rezulta ca **societatea datoreaza bugetului de stat si majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de ... lei.**

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ..., ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./