

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE MURES

DECIZIA nr. 299 / 2005

A. La verificarea efectuată de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal au fost constatate următoarele:

Procesul-verbal s-a întocmit ca urmare a dispozițiilor date de Ministerul Finanelor Publice - Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor, prin care s-a decis desființarea parțială a procesului-verbal anterior încheiat.

1) Referitor la reducerea impozitului pe profit aferentă profitului utilizat pentru investiții

În baza facturii fiscale din 27.04.2001, unitatea a achiziționat un autoturism Opel Astra, pentru care a calculat reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent profitului utilizat pentru investiții.

Achiziția a fost efectuată ca urmare a acțiunii de executare silită, inițiată de petentă împotriva debitoarei societății - societatea X - în vederea recuperării unei creanțe. Acțiunea a făcut obiectul unui dosar al instanței judecătorești, iar conform procesului-verbal întocmit la data de 22.03.2001 de către executorul judecătoresc, s-a predat în contul creanței autoturismul OPEL ASTRA. La data de 30.03.2001 s-a încheiat "Contractul de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit", prin care petenta devine proprietar al autoturismului în cauză.

Pentru această operațiune unitatea nu a întocmit procesul-verbal de recepție a mijlocului fix, intrarea în patrimoniu fiind evidențiată pe baza înregistrării unei note contabile. De asemenea, s-a constatat faptul că nu a fost întocmit procesul-verbal de punere în funcțiune a mijlocului fix respectiv, reprezentanții societății motivând aceasta prin intenția societății de a valorifica bunul dobandit prin executarea debitorului.

Față de cele constatate, organele de control au reținut faptul că unitatea nu beneficiază de facilitatea prevăzută la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, și în consecință au stabilit în sarcina acesteia un impozit pe profit suplimentar - reprezentând suma cu care societatea a diminuat impozitul pe profit prin calcularea reducerii cu 50% a impozitului pe profit aferent profitului utilizat pentru achiziția autoturismului în cauză.

De asemenea, unitatea a aplicat reducerea cu 50% a impozitului pe profit aferent profitului utilizat pentru investițiile realizate în luna martie 2001, fiind încălcate

prevederile actului normativ anterior menționat, în temeiul cărora reducerea impozitului pe profit se acordă pentru investițiile realizate începând cu data de 19 aprilie 2001.

În consecință, organele de control au stabilit în sarcina unității un impozit pe profit suplimentar în sumă egală cu suma cu care a fost diminuat impozitul pe profit datorat de unitate prin aplicarea nejustificată a reducerii prevăzute la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările ulterioare.

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în temeiul prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, cu modificările ulterioare, în sarcina unității au fost stabilite dobanzi, calculate în conformitate cu dispozițiile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările ulterioare, respectiv art.12 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, în temeiul art.13¹ alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, aprobată și modificată prin Legea nr.108/1996, astfel cum a fost modificat prin art.1 pct.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, respectiv în temeiul art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, pentru impozitul pe profit suplimentar au fost calculate penalități de întârziere.

2) Referitor la valorificarea inventarului efectuat la data de 29.01.2003

Ca urmare a controlului inopinat efectuat la data de 29.01.2003 de către comisarii gărzii financiare la gestiunea de carburanți aparținând petentei, în urma căreia s-a încheiat Nota de constatare din 29.01.2003, s-a stabilit inventarul factual al stocurilor de carburanți, precum și documentele în baza cărora s-au efectuat ultimele intrări și ieșiri din cadrul gestiunii verificate, și valoarea stocului factual al carburanților aflați în gestiune la data de 29.01.2003, determinat pe baza prețului mediu determinat de unitate pentru luna ianuarie 2003 și al cantităților rezultate cu ocazia inventarierii, iar organele de control care au încheiat actul atacat au procedat la determinarea stocului scriptic de carburanți la data de 29.01.2003.

Din compararea stocului factual cu stocul scriptic s-a constatat o diferență cantitativă în minus.

Organele de control au reținut faptul că diferența constatată cu ocazia inventarierii, în suma de mai sus, reprezintă o cheltuială nedeductibilă, motiv pentru care au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit. Întrucât în trimestrele I și II 2003 unitatea a înregistrat o pierdere fiscală mai mare decât valoarea minusului de inventar, realizând doar din trimestrul III 2003 profit impozabil, pentru care a calculat și înregistrat impozitul aferent, la control a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar, aferent diferenței de profit impozabil stabilit cu ocazia verificării.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru trimestrul III 2003, în conformitate cu prevederile art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în sarcina unității au fost stabilite dobanzi, calculate în temeiul prevederilor Hotărârii Guvernului nr.1513/2002 pentru stabilirea nivelului dobânzii

datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare și Hotărării Guvernului nr.67/2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată.

Totodată, în temeiul art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, respectiv în temeiul art.114 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru impozitul pe profit suplimentar au fost calculate penalități de întârziere.

3) Referitor la inventarierea patrimoniului efectuată de către societate la data de 31.12.2001

În urma inventarierii generale a elementelor de activ și pasiv efectuată de pezentă la data de 31.12.2001, au fost constatate plusuri de inventar atât la motorină cât și la benzină, care au fost evidențiate de societate.

Cu ocazia verificării, organele de control au recalculat stocul scriptic al carburanților, prin diminuarea cantităților evidențiate de unitate la data inventarierii cu cantitățile înregistrate de două ori în luna septembrie 2001.

Din compararea stocului faptic, rezultat în urma inventarierii efectuate de societate, cu stocul scriptic recalculat de organele de control, a rezultat o diferență cantitativă în plus.

În temeiul prevederilor pct.42 din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.2388/1995, unitatea avea obligația înregistrării în conturile de venit corespunzătoare a contravalorii plusului de inventar în suma de mai sus.

În consecință, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil al unității la data de 31.12.2001, stabilind o diferență suplimentară și un impozit pe profit suplimentar.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în suma de mai sus, având în vedere dispozițiile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, cu modificările ulterioare, coroborat cu art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările ulterioare, în sarcina unității au fost stabilite dobanzi, calculate în temeiul Hotărârilor Guvernului nr.1043/2001, nr.874/2002, nr.1513/2002 și nr.67/2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată.

Totodată, în temeiul art.13¹ alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, aprobată prin Legea nr.108/1996, astfel cum a fost modificat prin art.1 pct.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, respectiv în temeiul art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, pentru impozitul pe profit suplimentar au fost calculate penalități de întârziere.

4) Referitor la inventarierea patrimoniului efectuată la 31.12.2002

Din compararea stocului faptic - rezultat în urma inventarierii efectuată de către societate la 31.12.2002, cu stocul scriptic- recalculat de către organul de control la aceeași dată, se constată o diferență cantitativă în plus.

Diferența reprezintă cantitățile nestornate în luna septembrie 2001.

Organele de control au stabilit impozit pe profit suplimentar.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în suma de mai sus, având în vedere dispozițiile art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, coroborat cu art.13 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, în sarcina unității au fost stabilite dobânzi, calculate în temeiul Hotărârilor Guvernului nr.874/2002, nr.1513/ 2002 și nr.67/2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată și pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plată.

Totodată, în temeiul art.13¹ alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, aprobată prin Legea nr.108/1996, astfel cum a fost modificat prin art.1 pct.3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001, respectiv în temeiul art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, pentru impozitul pe profit suplimentar au fost calculate penalități de întârziere.

5) Referitor la TVA aferentă minusului constatat la inventarul din 29.01.2003

Pentru lipsa de combustibili tratată la pct.A. 2) din prezenta decizie la control s-a stabilit în sarcina unității T.V.A. de plată, în temeiul prevederilor pct.10.18 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, potrivit cărora se datorează T.V.A. pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, imputabile, precum și pentru bunurile lipsă, constatate pe bază de inventar, neimputabile.

Pentru neplata la scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilită pentru luna ianuarie 2003, în conformitate cu prevederile art.31 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 coroborat cu art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au stabilit în sarcina unității dobânzi.

Totodată, în temeiul art.14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, și art.114 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru T.V.A. suplimentară au fost calculate penalități de întârziere.

B. În contestație și în completările aduse la aceasta, petenta invocă următoarele:

1) Reducerea aferentă investițiilor realizate în luna martie este legală deoarece investiția a fost realizată din profitul realizat după data de 01.01.2001, fiind respectate astfel prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, modificată prin Legea nr.189/2001.

Este greșită constatarea organelor de control potrivit căreia datorită faptului că mijlocul fix achiziționat în trimestrul II 2001 a fost înstrăinat în luna decembrie 2001 societatea nu poate beneficia de reducerea impozitului pe profit aferent profitului investit în trimestrul II 2001, întrucât nici o dispoziție legală nu prevede obligația recalculării

impozitului pe profit în cazul înstrăinării, după cum nu este prevăzută nici perioada minimă de păstrare în patrimoniu a mijloacelor fixe achiziționate din profitul reinvestit, iar potrivit principiilor de drept, ceea ce nu este interzis prin lege, este permis.

2) “Cheltuielile cu minusurile neimputabile constatate la inventar sunt într-adevăr cheltuieli nedeductibile numai dacă acestea sunt înregistrate în contabilitate pe cheltuieli aferente exercițiului. Lipsa nu a fost cunoscută, acest minus la inventar nu a fost înregistrat în contabilitate ca o lipsă neimputabilă, deci nu a fost diminuat profitul impozabil.”

În data de 31.08.2003 a fost efectuată inventarierea carburanților din gestiunea societății, constatandu-se - prin compararea stocurilor faptice la 31.08.2003 cu stocurile scriptice la aceeași dată, verificate odată cu întocmirea balanței contabile pe luna august 2003 - faptul că din data de 31.12.2002 (data ultimei inventarieri) și până la această inventariere s-a produs o lipsă în gestiune, consemnată în referatul din data de 29.09.2003, prin care s-a dispus înregistrarea în contabilitate a celor constatate ca urmare a inventarierii. Totodată, prin nota contabilă din data de 30.09.2003 a fost evidențiat în contabilitate minusul de inventar constat în data de 31.08.2003, înregistrându-se această sumă la cheltuieli cu carburanții, prin înregistrarea contabilă $6022.4 = 3022$.

Concomitent, această lipsă a fost înregistrată la alte venituri din exploatare, deoarece lipsa este imputabilă și urmează a fi recuperată de la persoanele care vor fi găsite vinovate. Deoarece această sumă este imputabilă, odată cu înregistrarea cheltuielilor fiind înregistrate și veniturile aferente, cheltuiala nu este una nedeductibilă, prin urmare profitul impozabil a fost reîntregit prin înregistrarea de venituri și în consecință impozitul pe profit pe anul 2003 a fost corect calculat la fiecare termen de calcul și evidențiere.

Suma reprezentând minus de inventar constatată cu ocazia inventarierii de către organele de control a stocului de carburanți, este cuprinsă în suma înregistrată în evidența contabilă a unitatii cu același titlu.

3) Procesul-verbal a fost întocmit ca urmare a dispozițiilor date prin Decizia Ministerului Finanțelor Publice, privind solutionarea contestației formulate de petenta împotriva unui act de control anterior încheiat, în care a fost tratată problema înregistrării duble a celor patru facturi fiscale.

Organele de control care au întocmit procesul-verbal anterior menționat au tratat problema influențelor fiscale ale acestui aspect, stabilind în sarcina societății dobanzi și penalități de întârziere aferente T.V.A.

Nu au fost stabilite alte sume suplimentare deoarece chiar în timpul controlului s-a remediat greșeala, în contabilitatea societății această dubla înregistrare fiind stornată cu N.C.

În procesul-verbal atacat organele de control fac abstracție de dispozițiile Deciziei Ministerului Finanțelor Publice și de cele înscrise în procesul-verbal anterior, tratând de această dată speța și din punct de vedere al impozitului pe profit, cu intenția de a calcula noi sume în sarcina unitatii, în contradicție cu prevederile Codului de procedură fiscală privind soluționarea contestațiilor.

La control s-a recalculat matematic stocul scriptic, considerand că la data de 31.12.2001 unitatea avea un plus de inventar, neținand cont de declarația conducerii societății potrivit căreia inventarierea faptică a stocurilor de carburanți nu a fost efectuată, listele de inventar anexate inventarierii generale a patrimoniului fiind făcute doar scriptic.

Daca atunci s-ar fi facut o inventariere factica, odata cu valorificarea si compararea ei cu evidentele contabile, ar fi rezultat o diferenta din care ne puteam da seama ca cele 4 facturi in cauza au fost inregistrate de doua ori si, constatand acest lucru, eroarea ar fi fost remediata din proprie initiativa.

4) Plusul de inventar, calculat matematic de organul de control, este o consecință a stornării înregistrărilor duble a celor 4 facturi fiscale menționate la punctul anterior.

Întrucat în cuprinsul procesului-verbal atacat este semnalat faptul că după numai 29 de zile există un minus de inventar mai mare decat plusul calculat anterior, cele două afirmații ale organelor de control sunt contradictorii.

5) Lipsa la inventar a fost contestată de unitate prin contestația depusă la D.G.F.P. Mureș împotriva procesului-verbal atacat. Rezultatul inventarierii fiind contestat, nu a fost înregistrat în contabilitate, întrucat reprezenta o situație neclară pentru societate.

Ca urmare a valorificării inventarului efectuat de unitate și a comparării rezultatelor acestuia cu evidențele contabile, s-a constatat o lipsă în gestiune mult mai mare decat cea constatată la control, lipsă ce a fost evidențiată în contabilitate prin nota contabilă.

Conform deciziei conducătorului societății, această lipsă este imputabilă și a fost înregistrată în evidența contabilă, iar societatea a calculat T.V.A. și a înregistrat în jurnalul de vânzări pentru luna septembrie 2003 și în decontul privind taxa pe valoarea adăugată al aceleiași luni, T.V.A. aferentă fiind plătită la bugetul statului.

Se solicită suspendarea obligației de plată până la soluționarea contestației.

C. Din cele prezentate, precum și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile actelor normative referitoare la acestea, se rețin următoarele :

Actul de control a fost intocmit ca urmare a dispozițiilor date prin Decizia Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor, prin care s-a decis desfiintarea partiala a procesului-verbal anterior incheiat.

1) Referitor la impozitul pe profit suplimentar datorat pentru trim. II 2001, si accesoriile aferente - cu privire la reducerea impozitului pe profit, aferenta profitului utilizat pentru investitii.

a) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta poate beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit prevazuta de Legea nr. 189/2001, in conditiile in care bunul a fost dobandit ca masura de recuperare a unei creante, nefiind pus in functiune, cu intentia de valorificare a acestuia si ulterior vandut in baza contractului de vanzare - cumparare.

Ca urmare a Deciziei Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin care s-a decis desfiintarea partiala a procesului-verbal incheiat anterior, s-a efectuat la sediul unitatii verificarea privind reducerea impozitului pe profit aferenta profitului utilizat pentru investitii.

In fapt, conform procesului verbal intocmit la data de **22.03.2001** de catre executorul judecatoresc, ca urmare actiunii de executare silita initiata de petitionara pentru recuperarea unei creante, **s-a predat in contul creantei autoturismul OPEL ASTRA.**

La data de **30.03.2001** s-a incheiat "Contractul de vanzare-cumparare pentru vehicol folosit", in urma caruia petenta devine proprietar al autoturismului in cauza.

Operatiunea de transfer a bunului s-a consemnat ulterior in factura fiscala din 27.04.2001, iar intrarea in patrimoniul societatii a fost evidentiata pe baza inregistrarii N.C. din 30.04.2004.

La finele trim.II al anului 2001, in baza art.7 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, astfel cum a fost modificata prin Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.217/1999 privind modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr.70/1994, societatea a calculat si aplicat o reducere a impozitului pe profit de 50% pentru profitul reinvestit in achizitionarea acestui mijloc fix.

In actul de control se consemneaza faptul ca autoturismul nu a fost utilizat la activitatile autorizate ale societatii, reprezentantii acesteia motivand ca se intentiona valorificarea bunului dobandit prin executarea debitorului, iar prin Contractul de vanzare-cumparare din luna septembrie a aceluiasi an, autoturismul a fost vandut, incasarea fiind efectuata in numerar.

În drept, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, se precizează: *"(2) Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare."*

De asemenea, la art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, sunt definite activele corporale aferente capitalului imobilizat, astfel:

- "a) terenurile, inclusiv investitiile pentru amenajarea acestora;*
- b) mijloacele fixe.*

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizeaza ca atare si îndeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizata anual, în functie de indicele de inflatie;*

b) are o durata normala de utilizare mai mare de un an".

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, si tinand cont de imprejurarea in care s-a efectuat investitia, se retine ca reducerea se aplica numai pentru sumele investite care au ca sursa profitul realizat pana la momentul efectuării investitiei în active corporale si necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994, ori prin achizitia bunului in cauza nu a avut loc o reinvestire a profitului in active corporale "*destinate sa deserveasca activitatea pe o perioada mai mare de un an si care se consuma treptat*", asa cum prevede art.2 din Legea nr.15/1994, republicata, intrucat petitionara a dobandit bunul ca urmare a actiunii de executare silita initiata in vederea recuperarii unei creante, cu intentia de valorificare a acestuia, astfel ca bunul a fost vandut tot in anul in care s-a achizitionat, fara sa deserveasca activitatea societatii pe o perioada mai mare de un an.

Astfel, argumentul invocat de petenta ca nici o prevedere legala nu precizeaza perioada minima de pastrare in patrimoniu a mijloacelor fixe achizitionate din profitul reinvestit, se constata a fi nefondat.

Prin urmare, avand in vedere ca, pe de o parte pentru achizitia bunului in cauza suma utilizata nu poate fi considerata profit, iar pe de alta parte achizitia bunului nu se concretizeaza in efectuarea de investitii de natura celor reglementate de Legea nr.15/1994, republicata, se retine ca in mod legal organele de control au constatat ca unitatea nu se incadreaza in prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.189/2001, astfel incat in mod nejustificat s-a diminuat impozitul pe profit, drept pentru care contestatia urmeaza a se respinge pentru acest capat de cerere.

b) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta poate beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit prevazuta de Legea nr. 189 din 17 aprilie 2001 - publicata in Monitorul Oficial nr.196/19.04.2001, in conditiile in care investitia s-a efectuat anterior intrarii in vigoare a Legii nr.189/2001.

In fapt, in luna martie 2001 societatea a efectuat investitii, pentru care la data de 30.06.2001, in baza art.7 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, astfel cum a fost modificata prin Legea nr.189/2001, a aplica reducerea de impozit pe profit.

Legea nr.189/2001 a fost publicata in Monitorul Oficial nr.196/19.04.2001.

Contrar principiului "*Legea dispune numai pentru viitor; ea n-are putere retroactiva*", enuntat la art. 1 din Codul Civil, petitionara acorda facilitati pentru perioada in care legea nu era in vigoare, respectiv pentru investitiile efectuate pana la data de 19.04.2001, data publicarii in Monitorul Oficial.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia reducerea aferenta investitiilor realizate in luna martie este legala deoarece investitia s-a realizat din profitul rezultat dupa data de 01.01.2001 nu poate fi luata in considerare intrucat dispozitiile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, astfel cum a fost modificată prin Legea nr.189/2001, arata clar ca: "[...] Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001" si nicidecum nu se precizeaza ca investitia sa fie efectuata incepand cu

01.01.2001. Investitiile pentru care se acorda facilitatea sunt cele efectuate dupa intrarea in vigoare a Legii nr.189/2001.

Fata de cele aratate, rezulta ca organele de control in mod corect au stabilit ca nelegala reducerea impozitului pe profit, astfel incat contestatia urmeaza a se respinge si pentru aceasta suma.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus la pct. a) si b), se retine ca in mod legal au procedat organele de control la neadmiterea la reducerea impozitului pe profit, cu consecinta stabilirii impozitului pe profit suplimentar, contestatia societatii urmand a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta, societatea datoreaza dobanzile si penalitatile de intarziere, aferente impozitului pe profit suplimentar, stabilite in baza actelor normative precizate la pct.A. 1) din prezenta decizie, societatea necontestand modul de calcul al acestora.

2) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea datoreaza impozit pe profit pentru minusul neimputabil constatat pe baza de inventar efectuat la data de 29.01.2003 de catre organele de control.

In fapt, asa cum s-a aratat la punctele A.2) si B.2) din prezenta decizie, in urma determinarii stocului scriptic de carburanti la data de 29.01.2003 de catre organele de control si a compararii acestuia cu stocul factic stabilit la aceeasi data, cu ocazia unei verificari inopinate, a rezultat o diferenta cantitativa de carburanti in minus.

In procesul verbal atacat organele de control au mentionat faptul ca diferenta constatata cu ocazia controlului s-a produs ca urmare a efectuarii unor operatiuni economice, fara ca acestea sa fie evidentiata in contabilitate (iesiri de carburanti), considerand ca diferenta constatata (minusul de inventar) reprezinta o cheltuiala nedeductibila. In consecinta, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil prin reintregirea acestuia cu diferenta valorica constatata la inventar, stabilind astfel in sarcina unitatii un impozit pe profit suplimentar.

In contestatie petenta sustine faptul ca minusul constatat la inventarul din 29.01.2003 nu a fost inregistrat in contabilitate pe cheltuieli, intrucat lipsa nu a fost cunoscuta si ca urmare profitul impozabil nu a fost diminuat.

In drept, potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr.414/26.06.2002 privind impozitul pe profit, “(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile”, iar potrivit art.9 alin.(7) lit.f) din acelasi act normativ, “(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

f) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli”.

Conform dispozitiilor prevazute la art.9 anterior citat, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, sunt intr-adevar cheltuieli nedeductibile.

De retinut este faptul ca aceste cheltuieli nedeductibile se adauga la profitul impozabil, conform prevederilor art.7 din Legea nr.414/2002, dar numai in situatia in care acestea au fost cuprinse in contabilitate la cheltuielile aferente exercitiului, tocmai pentru a nu influenta profitul impozabil.

Avand in vedere sustinerile contestatoarei si intrucat din actul de control si din documentele anexate de unitate la dosarul cauzei nu rezulta in mod clar daca societatea a evidenciat in conturile de cheltuieli valoarea minusului constatata la inventar, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea masurilor dispuse de organele de control in speta, respectiv la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar.

Se retine totodata ca, in conditiile in care unitatea nu a inregistrat pe cheltuieli valoarea minusului constatata la inventar, ar rezulta ca, in situatia data, cheltuielile nedeductibile nu se adauga la profitul impozabil intrucat aceasta nu a avut cum sa diminueze profitul impozabil.

Fata de cele anterior aratate, si avand in vedere dispozitiile art.185 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră “Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, procesul-verbal atacat va fi desfiintat partial, pentru impozitul de profit si accesoriile aferente, urmând ca o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul atacat să procedeze la o nouă verificare a speței, pentru aceeași perioadă, avându-se în vedere actele normative în vigoare, cele reținute în prezenta decizie și documentele societatii.

Argumentul invocat de petenta prin care sustine ca valoarea minusului de inventar este cuprinsa in suma ce reprezinta lipsa in gestiune constatata cu ocazia efectuării inventarierii stocului de carburanti la data de 31.08.2003, nu poate fi luat in considerare intrucat reverificarea operatiilor economice efectuate si inregistrate in evidenta contabila a cuprins doar perioada analizata prin procesul verbal incheiat anterior, conform Deciziei Ministerului Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor, iar aspectul prezentat se refera la o alta perioada care nu este cuprinsa in actiunea de control.

3) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea datoreaza impozit pe profit pentru diferenta valorica constatata in plus ca urmare a inventarierii efectuate la 31.12.2001, rezultata din compararea stocului faptic efectuat de societate cu stocul scriptic recalculat de organele de control.

Precizam ca prin Decizia M.F.P. - Directia generala de solutionare a contestatiilor s-a dispus reverificarea impozitului pe profit aferent anului 2001.

In fapt, in luna septembrie 2001, prin receptionarea de doua ori a unor cantitati de carburanti, societatea a majorat stocurile cantitativ-valorice ale acestora.

In luna noiembrie 2002, societatea storneaza prin nota contabila valoarea integrala a carburantilor inregistrati de doua ori, dar in fisele de magazie cantitatile sunt stornate mai putin decat cele inregistrate initial.

Fata de cele aratate, stocurile scriptice de carburanti evidenciate de societate la data de 31.12.2002 au fost recalculat prin stornarea diferentelor de carburanti nestornate

initial, iar stocurile scriptice de carburanti la 31.12.2001 au fost recalulate prin diminuarea cantitatilor evidentiata de societate la data inventarierii 31.12.2001, cu cantitatile inregistrate de doua ori in luna septembrie 2001.

Din compararea stocului faptic, rezultat in urma inventarierii efectuate de catre societate, cu stocul scriptic recalculat de organele de control, se constata diferente in plus.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile pct.42 din Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr.2388/1995, care precizeaza:

42.” Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii se face în conformitate cu Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 704/1993. [...]

În cazul în care, în urma inventarierii, rezulta plusuri sau minusuri de inventar, în vederea punerii de acord a evidentei contabile cu valorile inventariate, acestea se vor înregistra ca atare în contabilitate, fara a se face compensari între ele”.

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr.704/1993, in **debitul** contului **371 "Marfuri"** se înregistreaza: *“valoarea la pret de înregistrare a marfurilor constatate în plus la inventar, cât si a celor primite cu titlu gratuit (607, 771);”.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate si tinand cont ca in situatia data rezultatul inventarierii reprezinta o diferenta in plus se retine ca organele de control au procedat legal si corect recalculand profitul impozabil datorat de petitionara la data de 31.12.2001, astfel incat, prin influenta plusului de inventar au stabilit diferenta suplimentara de profit impozabil si un impozit pe profit.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei afirmatia contestatoarei potrivit careia *“...inventarierea faptica a stocurilor de carburanti nu a fost efectuata. Listele de inventar anexate inventarierii generale a patrimoniului au fost facute doar scriptic”*, intrucat din constatările organelor de control se retine ca inventarierea s-a efectuat in conformitate cu prevederile art.8 din Legea nr.82/1991, iar documentele pe care le-au luat in considerare in vederea precizarii stocului faptic sunt listele de inventariere intocmite de comisia de inventariere si reprezentantul serviciului de contabilitate - documente prevazute de Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr.2388/1995.

Afirmatia *“Daca atunci s-ar fi facut o inventariere faptica, odata cu valorificarea si compararea ei cu evidentele contabile, ar fi rezultat o diferenta din care ne puteam da seama ca cele 4 facturi in cauza au fost inregistrate de doua ori si, constatand acest lucru, eroarea ar fi fost remediata din proprie initiativa”* este nefondata, intrucat in actul de control se mentioneaza: *“Cu ocazia inventarierii au fost constatate plusuri de inventar care au fost inregistrate de catre societate”*, prin urmare societatea a operat si rezultatele inventarierii efectuate la 31.12.2001.

Astfel, motivarea ca listele de inventariere au fost intocmite fara ca, in realitate, inventarierea sa se efectueze, nu poate fi luata in considerare, deoarece in listele respective sunt inscrise diferente cantitative constatate de catre comisia de inventariere, luate la cunostinta de catre conducerea societatii si inregistrate in evidenta contabila.

In ce priveste afirmatia ca “*organele de control au recalculat matematic stocul scriptic*”, mentionam ca este logic ca stocul scriptic sa se stabileasca prin calcule de natura matematica intrucat stocurile sunt determinate de cantitati si valori exprimate numeric.

De asemenea, argumentul invocat de petitionara potrivit caruia *in procesul verbal atacat organele de control fac abstractie de dispozitiile Deciziei Ministerului Finantelor Publice si de cele inscrite in procesul verbal intocmit anterior, tratand de aceasta data speta si din punct de vedere a impozitului pe profit - ceea ce contravine prevederilor Codului de Procedura Fiscala privind solutionarea contestatiilor* nu poate fi luat in considerare intrucat prin Decizia anterior mentionata s-a dispus reverificarea impozitului pe profit aferent anului 2001.

Fata de cele aratate mai sus, contestatia urmeaza a se respinge impozitul pe profit suplimentar, si pe cale de consecinta pentru dobanzile si penalitatile de intarziere, stabilite in baza actelor normative precizate la pct.A. 3) din prezenta decizie, societatea necontestand modul de calcul al acestor accesorii.

4) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea datoreaza impozit pe profit pentru diferenta valorica constatata in plus ca urmare a inventarierii efectuate la 31.12.2002, rezultata din compararea stocului faptic efectuat de societate cu stocul scriptic recalculat de organele de control.

In fapt, asa cum s-a aratat la punctul A. 4) si B. 4) din prezenta, in urma determinarii de catre organele de control a stocului scriptic de carburanti la data de 31.12.2002 si a compararii acestuia cu stocul faptic stabilit de catre societate a rezultat o diferenta cantitativa de carburanti in plus.

Stocurile scriptice de carburanti evidentiata de societate la data de 31.12.2002 au fost recalculat prin stornarea diferentelor de carburanti nestornate initial. Ca urmare, diferenta in plus reprezinta cantitatile nestornate in luna noiembrie 2002 - aspect prezentat la punctul anterior din prezenta.

Avand in vedere ca la punctul C. 3) s-a tratat speta privind influenta valorica a plusului de inventar asupra impozitului pe profit pe anul 2001, iar in cazul de fata este o situatie identica dar aferenta anului 2002, tinand cont ca sunt aplicabile aceleasi acte normative invocate la punctul anterior, se retine ca si pentru plusul de inventar constatat la acest punct organele de control au procedat legal si corect recalculand profitul impozabil datorat de petitionara la data de 31.12.2002, astfel incat, prin influenta plusului de inventar au stabilit diferenta suplimentara de profit impozabil si un impozit pe profit.

Sustinerile petitionarei referitoare la acest capat de cerere nu pot fi luate in considerare la solutionarea cauzei, intrucat la recalcularea stocurilor s-a tinut cont de stornarile efectuate de societate, care nu s-au operat la cantitatea totala inscrista in facturile inregistrate de doua ori in evidenta contabila.

Diferenta a fost stabilita pe baza listelor de inventariere, intocmite de catre societate cu ocazia inventarierii patrimoniului la 31 decembrie 2002, si a stocurilor factice consemnate de aceasta.

Prin urmare, contestatia urmeaza a se respinge pentru impozitul pe profit suplimentar si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite in baza actelor

normative precizate la pct.A. 4) din prezenta decizie, societatea necontestand modul de calcul al acestor accesorii.

5) Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru marfurile lipsa constatate pe baza inventarului efectuat la data de 29.01.2003, neimputabile.

In fapt, asa cum s-a aratat la punctul C. 2) din prezenta, in urma inventarierii efectuate la data de 29.01.2003, a rezultat o lipsa de combustibil pentru care organele de control au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta lunii ianuarie 2003.

In drept, pct.10.18 alin.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000, precizeaza: "*Se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în cotele în vigoare la data constatarii, pentru bunurile lipsa sau depreciate calitativ, imputabile, precum si pentru bunurile lipsa, constatate pe baza de inventar, neimputabile*".

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus se retine ca in mod legal au procedat organele de control la majorarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta lunii ianuarie 2003, cu consecinta stabilirii TVA de plata suplimentar, contestatia societatii urmand a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta, contestatoarea datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, stabilite in baza actelor normative precizate la pct.A. 5) din prezenta decizie, societatea necontestand modul de calcul al acestor accesorii.

Nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei sustinerile contestatoarei prezentate la punctul 5) din contestatie, intrucat aceasta nu invoca incalcarea unor prevederi legale in ce priveste modalitatea in care s-a realizat valorificarea inventarierii efectuata la controlul anterior, si totusi, contesta rezultatul inventarierii fara a indica rezultatul real, determinat de catre aceasta.

Referitor la cererea de suspendare a executării silite a actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației, întrucat prin prezenta decizie s-a soluționat pe fond contestația formulată de petenta, se reține că solicitarea acesteia nu mai poate fi analizată, nemaifiind în cadrul competenței organelor de soluționare ale Ministerului Finanțelor Publice.

DIRECTOR EXECUTIV,

De asemenea, la pct.I din Soluțiile privind aplicarea unitară a prevederilor contabile și fiscale referitoare la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Decizia nr.3/2002 a ministrului finanțelor publice, se prevede: “Profitul folosit pentru investiții în active corporale și necorporale, **achiziționate după data de 19 aprilie 2001, destinate activității pentru care contribuabilul este autorizat**, în sensul prevederilor alin.(2) al art.7 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, republicată, cu modificările ulterioare, reprezintă soldul contului de profit și pierdere al lunii precedente (respectiv profitul contabil după deducerea impozitului pe profit), la care se adaugă profitul din luna efectuării investiției înainte de impozitare, utilizat în acest scop, după scăderea sumei profitului investit anterior și a celorlalte surse atrase de finanțare a investițiilor (de exemplu împrumuturile, creditele și altele de aceeași natură).

Profitul asupra căruia se calculează reducerea de impozit este profitul realizat lunar, cumulat de la începutul anului fiscal, calculat potrivit prevederilor de mai sus, până la momentul efectuării investiției.

Această reducere se aplică numai pentru sumele investite care au ca sursă profitul realizat până la momentul efectuării investiției.

Reducerea se calculează prin aplicarea procentului de 50% asupra impozitului pe profitul folosit pentru investiții, urmând ca această sumă să fie evidențiată în Declarația privind impozitul pe profit la rândul 31 "Reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare".

În sprijinul afirmației sale petenta anexează Referatul nr.2024/29.09.2003 cuprinzând rezultatul inventarierii gestiunii carburanți efectuat în data de 31.08.2003, potrivit căruia valoarea totală a lipsurilor constatate de unitate este de 491.662.774 lei, și nota contabilă nr.19/30.09.2003, în baza căreia a fost efectuată înregistrarea contabilă 6022.4 = 3022 pentru suma de mai sus, menționând faptul că “Suma de 272.557.968 lei se regăsește în suma de 491.662.774 lei.

iar **stocul factual** rezultat în urma inventarierii efectuate de către societate (potrivit listei de inventariere întocmite de comisia de inventariere și reprezentantul serviciului de contabilitate) este de 125.884 litri motorină și 30.149 litri benzină. Plusurile de inventar de 38 litri motorină și 67 litri benzină, rezultate în urma inventarierii efectuate de societate, au fost înregistrate