



Ministerul Finanțelor Publice



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

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 77

din 04.08.2009

privind soluționarea contestației formulate de

S.C.S.R.L. din localitatea,

județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 19.06.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 19.06.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 19.06.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C.S.R.L.** din localitatea, județul

S.C.S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 30.04.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.04.2009, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.R.L. prin contestația formulată precizează că societatea a încheiat cu S.C.S.A. Contractul de cesiune de creanță nr.05.06.2008, prin care a cumpărat o creanță cu valoarea nominală de lei, la prețul de lei.

De asemenea, menționează că debitorul cedat era A.N., care nu au respectat contractul de cesiune de creanță, deși a fost notificat.

Contestatoarea precizează că direcția a efectuat plata creanței în contul cedentului, nu în contul acesteia, situație față de care urma ca S.C.S.A. să procedeze, așa cum era stipulat în contract, la virarea sumei corespunzătoare. Acest lucru nu s-a întâmplat până la data de 08.07.2008, condiție în care s-a convenit încheierea unei noi cesiuni, ce a făcut obiectul Contractului nr.08.07.2008.

Societatea susține că așa cum rezultă și din preambulul contractului, acesta vine în întâmpinarea dificultăților financiare pe care le întâmpină S.C.S.A. și constituie un act de clemență (neinterzis de lege) în scopul de a nu duce acea societate la faliment, așa cum era amenințată la acel moment, așa se explică că nu se solicită vechea creanță, ci se cesionează alta.

Contestatoarea precizează că în ziua încheierii noului contract s-a încheiat între părți și un protocol prin care părțile convin că nici una dintre ele să nu mai pretindă vreo sumă de bani de la cealaltă în virtutea primului contract de cesiune încheiat.

De asemenea, precizează că societatea nu era prejudiciată prin încheierea noului contract pentru că urma să încaseze noua creanță tot în cuantum de lei.

La fel s-a întâmplat mai departe, în sensul că același debitor cedat și notificat, Direcția, a plătit și cea de a doua creanță tot în contul societățiiS.A., situație față de care, după ce societatea a primit o mică parte din creanță, și anume suma delei, s-a cesionat o nouă creanță în cuantumul rămas de lei, prin Contractul nr./25.09.2009.

În scopul protejării partenerului (S.C.S.A.), s-a renunțat la dreptul societății de a calcula penalități și la orice beneficiu ce rezultă din Contractul nr.08.07.2008, printr-un protocol încheiat în aceeași zi cu cel de al treilea contract.

De asemenea, precizează că societatea are dreptul să renunțe oricând la aceste sume și nici un text de lege nu impune să se calculeze aceste penalități și să le pretindă partenerului, dacă societatea nu dorește acest lucru.

Societatea consideră că dacă nu a pretins penalități la un moment dat nu dă dreptul autorităților fiscale să calculeze ea însăși și să impună societății un anume mod de lucru cu partenerii de afaceri.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 30.04.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.04.2009, organele de control au stabilit că în data de 05.06.2008 s-a încheiat Contractul de cesiune de creanță nr. între S.C.S.A., în calitate de cedent, și S.C.S.R.L., în calitate de cesionar, prin care cedentul se obligă să vândă societățiiS.R.L. o parte din creanța pe care S.C.S.A. o avea către A.N. (numită debitor

cedat), respectiv a sumei de lei din factura nr. din 23.05.2008, în sumă totală delei.

În schimbul creanței cesionate, S.C.S.R.L. a plătit cesionarului suma de lei în luna iunie 2008, ce a fost înregistrată în debitul contului 2678 „Creanțe immobilizate”. Diferența delei (..... lei partea de creanță cesionată - lei suma achitată de S.C.S.R.L. societățiiS.R.L.), reprezintă venitul (câștigul) societățiiS.R.L..

De asemenea, în contract se stipulează că dacă la data de 07.07.2008 A.N. nu achită creanța către cesionar, cedentul cesionează cu această dată către același cesionar și suma de lei (..... lei suma achitată de S.C.S.R.L. șilei, venitul obținut de aceeași societate) din aceeași factură, în aceleași condiții.

Organele de control au stabilit că societatea datorează pentru veniturile delei un impozit pe profit suplimentar delei (.....lei x 16%).

De asemenea, organele de control au constatat că în data de 08.07.2008 între cele două părți s-a încheiat Contractul de cesiune de creanță nr..... (anexa nr. 3) în care la punctul 1.2 se stipulează că partea de creanță care se cedează societățiiS.R.L. este în sumă de lei, din factura nr./27.06.2008 în sumă totală de lei. La punctul 3.2 din contract se prevede că cedentul (S.C.S.A.) garantează scadența creanței la data de 05.08.2008, iar la punctul 4.6 din același contract se stipulează că cedentul se obligă să despăgubească societateaS.R.L. cu despăgubiri de 2% pe zi.

Organele de control consideră că penalitățile de 2% pe zi întârziere reprezintă venit pentru societateaS.R.L., care sunt în sumă de lei (conform art. 4.6 din contract pot depăși cuantumul creanței cedate) și care a fost determinată astfel: lei x 2% x 51 zile (05.08.2008 – 25.09.2008) = lei.

Penalitățile pentru neplata la termen au fost calculate până la data de 25.09.2008, deoarece la această dată a fost încheiat al treilea contract de cesiune de creanță între cele două societăți, scadența acestuia din urmă fiind în trim. al IV-lea 2008 (05.12.2008 – anexa nr. 4).

Organele fiscale consideră că au fost încălcate prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005, punctul 209 alin. (1), și Legii nr. 571/2003, art. 19 alin. (1).

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că societatea are ca obligație de plată către bugetul de stat un impozit pe profit suplimentar delei (..... lei x 16%).

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei (.....xlei), exigibil la data de 27.10.2008, s-au calculat majorări de întârziere de lei (..... lei x 0,1% x 177 zile = lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele

normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente delei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea obligația înregistrării veniturilor din penalitățile privind cesiunea de creanțe, în condițiile în care a achitat prețul contractului de cesiune, dar nu a încasat creanța cesionată.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constat că societatea verificată nu a înregistrat pentru perioada 05.08.2008 – 25.09.2008 veniturile în sumă de lei, reprezentând penalități de întârziere cuvenite în baza Contractului de cesiune de creanță nr..... din 08.07.2008.

Organele fiscale au stabilit că pentru veniturile neînregistrate, în sumă de lei, societatea datorează un impozit pe profit delei și majorări de întârziere aferente delei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, unde se prevăd următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 12, stipulează următoarele:

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

Prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 /2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza prevederilor art. 4 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la punctele 209 și 213, se precizează următoarele:

„209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]

213. - Veniturile financiare cuprind: [...]

c) venituri din creanțe imobilizate;”

Totodată, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, la punctele 1 și 2, prevede că:

„A. Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că la stabilirea profitului impozabil se au în vedere veniturile din orice sursă, inclusiv cele din imobilizările de creanțe, și că în categoria veniturilor se includ sumele sau valorile încasate sau de încasat.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în data de 05.06.2008 s-a încheiat Contractul de cesiune de creanță nr. între S.C.S.A., în calitate de cedent, și S.C.S.R.L., în calitate de cesionar, prin care cedentul se obligă să vândă societățiiS.R.L. o parte din creanța pe care S.C.S.A. o avea la A.N. (numită debitor cedat), respectiv a sumei de lei din factura nr. din 23.05.2008, în sumă totală delei.

În schimbul creanței cesionate, S.C.S.R.L. a plătit cesionarului suma de lei în luna iunie 2008, ce a fost înregistrată în debitul contului 2678 „Creanțe imobilizate”.

Prin Protocolul nr.....din 08.07.2008, părțile declară că nici una dintre ele nu mai are nici o pretenție față de cealaltă sau față de debitorul cedat cu privire la vechiul contract de cesiune de creanță, nr.05.06.2008.

În data de 08.07.2008, s-a încheiat un nou contract de cesiune de creanță, nr....., între S.C.S.A., în calitate de cedent, și S.C.S.R.L., în calitate de cesionar, prin care cedentul vinde societățiiS.R.L., la prețul de lei, o parte din creanța pe care S.C.S.A. o avea la A.N. (numită debitor cedat) în baza Contractului nr. .. din 07.03.2008.

Potrivit contractului încheiat, creanța care se cedează este de lei și reprezintă parte din factura nr. din 27.06.2008, în sumă totală de lei.

Totodată, la punctul 4.6 din contract se prevede că *„în cazul în care creanța cedată nu este achitată de către debitorul cedat la scadența garantată de către cedent potrivit pct. 3.2 cedentul se obligă să-l despăgubească pe cesionar pentru prejudiciile suferite prin plata unor*

penalități de 2% pe zi de întârziere în achitarea creanței către cesionar, până la data la care cesionarul își va recupera creanța, penalitățile putând depăși cuantumul creanței cedate”

Conform punctului 3.2 din contractul menționat, „*Cedentul garantează scadența creanței cedate la data de 05.08.2008, dată inclusiv până la care debitorul cedat urmează să achite creanța direct în contul cesionarului”*.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada 05.08.2008 – 25.09.2008, respectiv de la data scadenței garantate prevăzută în contract și până la data de 25.09.2008, când s-a încheiat al treilea contract, nr. din 25.09.2008, **S.C.S.R.L.** nu a înregistrat penalitățile în sumă de lei (.... lei x 51 zile = lei), ce i se cuveneau în baza Contractului nr..... din 08.07.2008.

Organele de control au stabilit că pentru veniturile cuvenite, care nu au fost înregistrate de societate, persoana impozabilă datorează un impozit pe profit suplimentar delei.

Contestatoarea susține că debitorul cedat, respectiv A.N., care a fost notificat, a plătit creanța în contul societățiiS.A., situație față de care, după ce societatea a primit o mică parte din creanță, și anume suma delei, s-a cesionat o nouă creanță în cuantumul rămas de lei, prin Contractul nr./25.09.2008.

La punctele 3.3 și 3.4 din Contractul de cesiune de creanță nr.08.07.2008 se prevede că:

„3.3 În cazul în care debitorul cedat achită creanța cesionată în contul cedentului, acesta se obligă ca în termen de 24 ore de la primirea sumei în contul său să o vireze către cesionar.

3.4 Nerespectarea prevederilor pct. 3.3 de către cedent determină în sarcina acestuia penalități în procent de 2% din valoarea creanței cedate pe zi întârziere în efectuarea plății către cesionar, penalități care pot depăși cuantumul debitului.”

Se reține că în contractul de cesiune s-a prevăzut că în situația în care debitorul cedat achită creanța cedentului, acesta are obligația să o achite în termen de 24 ore cesionarului, în caz contrar va datora penalități de 2% din valoarea creanței cedate.

Potentul susține că în scopul protejării partenerului, S.C.S.A., a renunțat la dreptul societății de a calcula penalități și la orice beneficiu ce rezultă din Contractul nr.08.07.2008, printr-un protocol încheiat în aceeași zi cu cel de al treilea contract, precizând că are dreptul să renunțe oricând la aceste sume și nici un text de lege nu impune să se calculeze aceste penalități și să le pretindă partenerului, dacă societatea nu dorește acest lucru.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează că S.C.S.R.L. depune în susținerea cauzei Protocolul nr.....din 08.07.2008 și Protocolul nr..... din 26.09.2008, care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, deși

prin declarația pe propria răspundere dată la finalul controlului de către reprezentata societății se declară că s-au pus la dispoziția organelor de inspecție toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale.

Prin Declarația dată la sfârșitul inspecției fiscale, aflată în xerocopie la dosarul cauzei, reprezentantul societății, declară pe propria răspundere, în baza art. 102 alin. (8) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, sub sancțiunea faptei de fals în declarații, prevăzută de art. 292 din Codul penal, următoarele: *„1. – am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora”*.

În legătură cu cesionarea creanțelor sunt incidente prevederile art. 1392 și 1393 din Codul civil, unde se stipulează că:

„Art. 1392

Cel ce vinde o creanță, sau orice alt lucru necorporal, este dator să răspundă de existența sa valabilă în folosul său, în momentul vânzării, deși vânzarea n-ar cuprinde această îndatorire de răspundere.

Art. 1393

Cesionarul nu poate opune dreptul său la o a treia persoană decât după ce a notificat debitorului cesiunea.

Același efect va avea acceptarea cesiunii făcută de debitor într-un act autentic.”

De asemenea, la art. 1396 se prevede că: **„Vânzarea sau cesiunea unei creanțe cuprinde accesoriile creanței, precum cauțiunea, privilegiul și ipoteca.”**

Se reține că cesiunea de creanță este un contract consensual, deci este valabil din momentul realizării acordului de voință.

Totodată, se reține că pentru validitatea cesiunii de creanță nu este necesar consimțământul debitorului, dar pentru ca cesiunea să fie opozabilă terților, deci inclusiv a debitorului cedat, trebuie îndeplinite anumite formalități, respectiv să fie notificat debitorul cedent.

Prin notificarea făcută de cedent sau cesionar debitorului cedat, lui i se face cunoscut faptul schimbării creditorului.

Între părți, ca efect al cesiunii de creanță, din momentul realizării acordului de voințe creanța se transferă către cesionar. Creanța trece în patrimoniul cesionarului cu toate drepturile pe care i le conferea cedentului.

După îndeplinirea formalităților, debitorul devine debitorul cesionarului și nu mai poate plăti în mod valabil cedentului.

Se reține că cesionarul devine creditor în locul cedentului, preluându-i toate drepturile.

La dosarul cauzei societatea depune Protocolul nr..... din 26.09.2008, încheiat între S.C.S.A. din localitatea, și S.C.S.R.L. din localitatea, prin care părțile au convenit următoarele:

„1. Având în vedere prevederile contractului de cesiune de creanță nr. încheiat ieri, 25.09.2008, între părți, acestea declară că nici una dintre ele nu mai are nici o pretenție față de cealaltă sau față de debitorul cedat, cu privire la vechiul contract de cesiune de creanță, nr.08.07.2008. Prin încheierea contractului nr./25.09.2008, părțile stabilesc că nici una dintre ele nu poate pretinde celeilalte sau vreunui terț vreo sumă de bani în virtutea contractului nr.08.07.2008.

2. Între părți urmează a opera valabil contractul încheiat în ziua anterioară semnării prezentului protocol.”

Se reține că prin Protocolul nr..... din 26.09.2008 se menționează că prin încheierea Contractului nr./25.09.2008, părțile stabilesc că nici una dintre ele nu poate pretinde celeilalte sau vreunui terț vreo sumă de bani în virtutea contractului nr.08.07.2008.

Din Contractul nr./25.09.2008 nu rezultă că S.C.S.R.L. a renunțat la penalitățile de 2% pe zi întârziere din valoarea creanței cedate, prevăzute prin Contractul nr..... din 08.07.2008.

Totodată, prin acest contract se menționează că *„cedentul aduce la cunoștința cesionarului că, nerespectând cesiunea dintre părți care i-a fost notificată legal, A.N., debitor cedat în contractul de cesiune nr.08.07.2008, a efectuat plata de lei în contul S.C.S.A., deși plata trebuia efectuată, potrivit cesiunii de creanță, în contul cesionarei S.C.S.R.L.”*

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în schimbul creanței cesionate în baza Contractului nr..... din 08.07.2008 S.C.S.R.L. a plătit cesionarului suma de lei, în condițiile în care, potrivit Balanței de verificare încheiată la data 30.09.2008, societatea înregistrează în soldul contului 1621 „Credite bancare pe termen lung și mijlociu nerambursate” în sumă de lei.

De asemenea, potrivit Balanței de verificare încheiată la data 30.09.2008, societatea înregistrează în contul 5124 „Conturi la bănci în valută” un sold creditor inițial de lei și un sold creditor la sfârșitul perioadei de lei, cea ce reprezintă credite primite.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, prețul cesiunii achitat de societatea contestatoare a rămas la dispoziția cedentului în perioada derulării Contractului nr..... din 08.07.2008, iar creanțele cedate nu au fost încasate de aceasta.

Protocolul nr..... a fost încheiat la data de 26.09.2008, dată de la care s-a încheiat un nou contract de cesiune de creanță, iar suma plătită de S.C.S.R.L. în baza Contractului nr..... din 08.07.2008 se consideră ca fiind achitată în contul prețului noului contract de cesiune, încheiat la data de 25.09.2008.

Prin Contractul nr./25.09.2008, părțile au convenit să cesioneze o nouă creanță, cea prevăzută în factura nr. din 28.08.2008, nefiind menționat faptul că se modifică clauzele Contractului de cesiune de

creanță nr..... din 08.07.2008 în ceea ce privește penalitățile pentru prejudiciile suferite până la data încheierii noului contract.

Având în vedere că S.C.S.R.L. a achitat prețul prevăzut în Contractul nr..... din 08.07.2008 și întrucât prevederile acestui contract nu au fost respectate, în sensul că societatea verificată nu a încasat creanța ce face obiectul cesionării, rezultă că aceasta avea obligația înregistrării penalităților pentru prejudiciile suferite, cu atât mai mult cu cât contestatoarea avea credite bancare.

Față de cele prezentate, urmează a **se va respinge** contestația pentru suma delei, reprezentând impozit pe profit, și pentru majorările de întârziere aferente delei, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și majorările de întârziere în sumă delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă de sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.**

Pentru considerentele prezentate și în temeiul prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pct. 209 și 213 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 /2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza prevederilor art. 4 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, pct. 1 și 2 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, art. 1392 și 1393 din Codul civil, coroborate cu art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

- Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de

Control Fiscal sub nr. din 30.04.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.04.2009, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.