



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 115 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată cu adresa nr..../.2009 de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., b-dul ..., nr....., bl....., ap....., județul

Contestația, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../.2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, referitoare la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată
- ... lei - majorări de întârziere

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

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, agentul economic, contestă parțial impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente, susținând faptul că, în perioada aprilie - iunie 2007, a executat lucrări de construcții și pentru care a emis facturi în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, facturi pentru care s-au evidențiat corect în balanțele contabile și raportările lunare, obligațiile de plată generate de acestea achitându-se la termen.

Până la încheierea lucrărilor s-a încasat parțial contravaloarea facturilor, beneficiarul refuzând să achite o diferență în valoare de ... lei, pe motiv că nu au fost respectate normele cantitative și calitative ale lucrărilor.

Agentul economic arată că în anul 2008, după încheierea prin bilanțul anual al exercițiului financiar pe 2007, suma neîncasată a fost evidențiată în contul 411.8 – „clienți incerți”, urmând ca în continuare să demareze demersurile legale pentru recuperarea creanței.

Astfel, la data de 26.09.2008 s-a încheiat Procesul verbal de stingere a litigiului, prin care s-a consimțit ca suma datorată de debitor să se reducă la ... lei și care a și fost încasată, acest lucru evidențindu-se în contabilitatea societății.

Concluzionând, contestatorul solicită luarea în considerare ca valabilă, factura nr.../..2008 privind stornarea sumei de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, ceea ce ar implica reducerea bazei impozabile stabilită suplimentar și implicit a impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și majorărilor de întârziere aferente.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../..2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../..2009, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

In ceea ce privește impozitul pe profit, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat în cursul anului 2007 lucrări de construcții în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei) pe care le-a facturat în cursul anului 2007 și le-a înregistrat în evidențele contabile aferente perioadei aprilie-iunie 2007, societatea prezentând pentru lucrările executate către client, situații de lucrări lunare, respectiv, pentru lunile aprilie, mai și iunie 2007.

Societatea a încasat integral în anul 2007 contravaloarea facturii nr...., iar pentru facturile nr.... și nr.... în valoare totală de ... lei, încasarea s-a făcut parțial, respectiv ... lei conform chitanței nr.../..2007 și ... lei conform chitanței .../..2008, ulterior pentru diferența de încasat în sumă de ... lei, societatea a emis factura în roșu nr.../..2008, prin care a fost stornată contravaloarea lucrărilor de construcții în valoare de ... lei din care TVA aferent în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a reflectat în contabilitate în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” cheltuieli în sumă de ... lei iar în contul 754 "venituri din creanțe reactivate și debitori" venituri în sumă de ... lei, rezultând o pierdere din creanțe în suma de ... lei, din care suma de ... lei a fost considerată de către societate cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, iar diferența de cheltuială în suma de ... lei a fost considerată cheltuială

deductibilă din punct de vedere fiscal de către societate, diminuând astfel baza impozabilă la impozitul pe profit cu suma de ... lei, încălcând astfel prevederile art.21 alin.2 lit.n și alin.4 lit.o din Legea nr.571/2003 republicată

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2008, stabilind o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în suma de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere cele reținute la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2008 o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de ... lei, întrucât agentul economic a înregistrat eronat în evidentele contabile ale lunii septembrie 2008 factura de stornare nr..../.2008, diminuând baza impozabilă la taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei, respectiv a stornat TVA colectată în suma de ... lei.

Astfel, agentul economic a încălcat prevederile art.138 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă anului 2008, stabilind o diferență suplimentară de plată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL din ... a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului din cadrul Camerei de Comerț și Industrie a județului ... cu certificat nr.... și Cod Unic de Inregistrare Fiscală

A. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în suma de ... lei stabilit pentru o parte din venitul aferent facturilor fiscale emise pentru prestări de servicii, cauza supusă soluționării este dacă societatea a diminuat profitul impozabil, în condițiile în care ulterior prestatorul stornează venitul ca urmare a neîncasării contravalorii serviciilor prestate.

In fapt, societatea comercială X SRL ... în calitate de executant, a efectuat în perioada aprilie – iunie 2007, lucrări de construcții, beneficiarul fiind domnul B și pentru au fost emise:

- Factura fiscală nr....../...2007 în sumă totală de ... lei
 - o încasată integral
- Factura fiscală nr....../...2007 în sumă totală de ... lei și
- Factura fiscală nr....../...2007 în sumă totală de ... lei
 - o pentru care, încasarea s-a făcut parțial, respectiv ... lei conform chitanței nr....../..2007 și ... lei conform chitanței/..2008.

Prin contestație, agentul economic arată faptul că, beneficiarul a refuzat să achite diferența contravalorii lucrărilor de construcții, pe motiv că nu au fost respectate normele cantitative și calitative ale unor operații incluse în situațiile de plată lunare emise.

De asemenea, contestatorul susține că a efectuat o serie de demersuri către beneficiar de a onora plata integrală a facturilor, încheindu-se în acest sens Contractul de asistență juridică nr....../..2008 și potrivit căruia, avocatul angajat a obținut prezentarea părților implicate la o dată convenită pentru conciliere.

Astfel, la data de 12.06.2008 s-a încheiat Procesul verbal de conciliere directă, prin care debitorul își exprimă următoarele puncte de vedere:

- facturile emise de creditoare nu sunt acceptate, întrucât depășesc valoarea contractului
- situațiile de lucrări conțin operații și cantități mai mari decât cele executate real
- creditoarea nu a invitat debitorul la recepția lucrărilor
- o parte din lucrările executate au prezentat deficiențe calitative ce ar fi urmat să fie menționate în procesul verbal de recepție

Punctul de vedere comun atât al beneficiarului cât și al prestatorului, a exprimat necesitatea refacerii măsurătorilor în teren și implicit refacerea situațiilor de lucrări funcție de datele noi apărute.

La data de 26.09.2008, pentru diferența de încasat în sumă totală de ... lei, societatea a emis Factura fiscală în roșu nr....../..2008, prin care a fost stornată contravaloarea lucrărilor de construcții în valoare de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că, stornarea contravalorii lucrărilor de construcții în valoare de ... lei din

care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, s-a făcut având la bază Procesul verbal de stingere a litigiului încheiat la data de 26.09.2008, care atestă **acordul scris** între părți, prin care părțile, de comun acord au convenit că suma ce se plătește pentru lucrările efectuate este de ... lei.

Așa cum susține și contestatorul prin contestație: *“pentru a evita chemarea în judecată a debitorului ceea ce implica cheltuieli financiare și de timp ... am încheiat Procesul verbal de stingere a litigiului din data de 26.09.2008 ...”*.

Prin actul administrativ fiscal încheiat, organul de inspecție fiscală nu acceptă factura privind stornarea serviciilor prestate în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei) având ca efect fiscal diminuarea veniturilor cu suma de ... lei (... lei minus cheltuielile în sumă de ... lei considerate de către societate ca și cheltuielil nedeductibile din punct de vedere fiscal), motivate de faptul că, agentul economic a încălcat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare perioadei supuse inspecției, se prevede:

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.”

Art. 21 “Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

... n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

... o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art.22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art.21 alin.(2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Având în vedere cele precizate mai sus și în temeiul prevederilor legale citate, se reține că agentul economic nu avea dreptul să diminueze baza impozabilă, prin stornarea veniturilor neîncasate, în condițiile în care, creanțele în cauză neîncasate de la debitor, sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, ele nefiind exemplificate de către legiuitor la excepții, respectiv cazurile în care pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și implicit cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Mai mult, prin contestația introdusă, agentul economic nu susține niciun motiv de drept privind dispozițiile legale în materie de impozit pe profit pentru care a formulat contestație.

Prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.206 “Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

...c) motivele de fapt și de drept;...”

Art.213 “Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Astfel, prin prisma prevederilor legale mai sus citate și în condițiile în care, contribuabilul nu arată motivele de drept pentru care a formulat contestația, organul de soluționare nu se poate

substitui motivelor contestatorului, contestația formulată pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată în drept.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit suplimentar, stabilite în sarcina petentului prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar față de evidența contabilă în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar față de evidență în sumă de ... lei, contestația se respinge, iar prin contestația formulată nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestația va fi respinsă.

B. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea comercială datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă pentru o parte din venitul facturilor fiscale emise pentru prestări de servicii și stornate ca urmare a neîncasării contravalorii serviciilor prestate.

Așa cum s-a reținut la capătul de cerere mai sus analizat, **societatea comercială X SRL ...**, la data de 26.09.2008, pentru diferența de încasat în sumă totală de ... lei, societatea a emis Factura fiscală în roșu nr.../..2008, prin care a fost stornată contravaloarea lucrărilor de construcții în valoare de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ... lei, prin neacceptarea Facturii fiscale de stornare nr.../..2008 în sumă totală de ... lei, din care taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală nu ia în considerare factura fiscală de stornare, întocmită ca urmare a neîncasării contravalorii serviciilor prestate, motivat de faptul că, societatea comercială nu se încadrează în prevederile legale stipulate prin legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare perioadei supuse inspecției, se prevede:

Art.134 “Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

Art.134¹ “Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Art.134² “Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

Art.138 “Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

...b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;...”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la capătul de cerere mai sus analizat, potrivit Procesului verbal de conciliere directă, debitorul susține următoarele:

- facturile emise de creditoare nu sunt acceptate, întrucât depășesc valoarea contractului
- situațiile de lucrări conțin operații și cantități mai mari decât cele executate real
- creditoarea nu a invitat debitorul la recepția lucrărilor
- o parte din lucrările executate au prezentat deficiențe calitative ce ar fi urmat să fie menționate în procesul verbal de recepție

Având în vedere cele precizate mai sus și prin prisma prevederilor legale, se reține că operațiunea de stornare a contravalorii lucrărilor de

construcții, nu este justificată în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă faptul că, stornarea s-a făcut având la bază Procesul verbal de stingere a litigiului încheiat la data de 26.09.2008, care atestă **acordul scris** între părți, prin care părțile, de comun acord au convenit că suma ce se plătește pentru lucrările efectuate este de ... lei, fără a fi prezentate situații de lucrări corectate cu informațiile și valorile corecte, procese verbale de recepție care să exprime acordul părților privind refuzurile parțiale referitoare la cantitatea, calitatea ori prețurile serviciilor prestate și care să justifice refuzul debitorului a achita contravaloarea lucrărilor de construcții în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Față de cele reținute, contestația formulată pentru acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina petentului prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar față de evidența contabilă în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilit suplimentar față de evidență în sumă de ... lei, contestația se respinge, iar prin contestația formulată nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principale***, contestația va fi respinsă.

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** din ..., pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe profit stabilit suplimentar**
- ... lei - **majorări de întârziere**
- ... lei - **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată**
- ... lei - **majorări de întârziere**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la comunicare.