



**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Argeș

B-dul. Republicii, nr. 118 Pitești, Argeș
Tel : +0248 211511 / +0248 211838
Fax : +0248 216478
e-mail :
Admin.PTAGJUDX01.AG@mfinante.ro

DECIZIA nr. 9/2010
privind solutionarea contestatiei depusa de
SC X SA din Pitesti
inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr.
X/2009

Prin adresa nr. X/2009 inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2009, SC X SA a formulat si depus contestatie impotriva deciziei de impunere nr. X/2009 privind suma de X lei reprezentand:

- X lei impozit pe profit suplimentar,
- X lei majorari de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Cu adresa nr. X/2009, SC X SA a formulat contestatie impotriva deciziei de impunere nr. X/2009, contestatie ce a fost semnata de avocat dar fara a fi depusa imputernicirea avocatiala, nefiind astfel indeplinite conditiile procedurale cerute de lege.

Organele de solutionare a contestatiei au intreprins demersurile legale pentru indeplinirea criteriilor procedurale, transmitand persoanei care a formulat contestatia, respectiv Cabinet de avocatura - X, adresa nr. X/2009 prin care se solicita depunerea imputernicirii avocatiale.

Adresa nr. X/2009 a fost returnata de Oficiul postal nr. 1 Pitesti cu mentiunea avizat, reavizat, destinatarul Cabinet de avocatura - X neprezentandu-se pentru ridicarea corespondentei.

Prin adresa nr. X/2009, Biroul solutionare contestatii a solicitat SC X SA depunerea imputernicirii avocatiale, iar prin adresa fn. inregistrata la Directia generala a finantelor publice Arges sub nr. X/2010, contestatoarea a depus imputernicirea avocatiala nr. X/2009, imputernicire care poarta semnatura si stampila persoanei juridice contestatoare, respectiv SC X SA.

Directia generala a finantelor publice Arges constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 205 si art. 209 (1) lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este competenta sa solutioneze contestatia formulata de SC X SA.

I. In contestatia formulata, SC X SA precizeaza ca „ *in urma stornarii contabile efectuate in baza actului constatator din 08.12.2008 a intocmit in luna decembrie 2008 declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care a diminuat veniturile si cheltuielile anului 2007 rezultand un impozit pe profit de recuperat* ” in suma de X lei.

Petenta arata ca „ *la data controlului bunul imobil reintrase in proprietatea societatii noastre, retroactiv in conformitate cu prevederile pactului comisoriu expres de gradul IV, respectiv ca si cum acest bun nu ar fi iesit niciodata din proprietatea noastra (**retroactiv**).Din simpla analiza a datelor reiese inclusiv faptul ca bunul nu a iesit niciodata din posesia noastra, deoarece se poate observa ca sediul social al societatii noastre se gaseste la adresa imobilului ce a facut obiectul acestei tranzactii, iar intreaga activitate s-a desfasurat in toata aceasta perioada la acelasi sediu.*”

De asemenea, in contestatie se mai sustine ca tranzactia nu a avut loc, veniturile nu exista, bugetul statului nu a fost prejudiciat cu nimic deoarece operatiunea taxabila a fost desfiintata retroactiv si partile au fost repuse in situatia anterioara, fapt pentru care suma de X lei a fost restituita societatii conform deciziei nr. X/2009 in mod corect.

Avand in vedere cele sustinute, SC X SA considera ca nu datoreaza impozitul pe profit in suma de X lei si accesoriile aferente in suma de X lei stabilite prin decizia de impunere nr. X/2009.

II. Organele de control din cadrul Activitatii de inspectie fiscala Arges au procedat la efectuarea unei inspectii fiscale partiale privind modul de calcul, declarare, evidentiere si virare a impozitelor, taxelor si contributiilor datorate bugetului general consolidat (exclusiv taxa pe valoarea adaugata) aferente perioadei ianuarie 2006 – decembrie 2008 si au constatat urmatoarele:

In luna octombrie 2007 societatea a emis factura nr. X/2007 in valoare totala de X lei reprezentand vanzare imobile conform Contractului de vanzare cumparare nr. X/2007 si a inregistrat suma de X lei in contul 7583 „ Venituri din vanzarea activelor ”.

In luna decembrie 2008 a fost incheiat Actul constatator al efectelor pactului comisoriu de gradul IV din contractul de vanzare, autentificat sub nr. X/2008 potrivit caruia pretul contractului nu a fost achitat la termenul prevazut, ambele parti constata rezolutiunea

contractului de vanzare cumparare si desfiintarea retroactiva a acestuia cu repunerea partilor in situatia anterioara.

In baza actului constatator nr. X/2008, SC X SA a intocmit factura nr. X/2008 prin care storneaza contravaloarea facturii nr. X/2007 in valoare totala de X lei.

De asemenea, societatea intocmeste in luna decembrie 2008 declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care diminueaza veniturile si cheltuielile aferente anului 2007 si prin care declara un impozit pe profit de recuperat in suma de X lei, suma solicitata si restituita de Administratia finantelor publice a municipiului Pitesti.

In urma verificarii modului de stabilire a profitului impozabil aferent anului 2007 organele de inspectie fiscala au constatat ca prin intocmirea declaratiei rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2007, prin care a influentat veniturile si cheltuielile cu sumele inscrise in factura nr. X/2008 prin care storneaza contravaloarea facturii nr. X/2007 in valoare totala de X lei, societatea a diminuat profitul impozabil si implicit a diminuat si impozitul pe profit datorat.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei iar pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de X lei.

III. Cu adresa nr. X/2009 a fost inaintat referatul intocmit de Activitatea de inspectie fiscala Arges – Serviciul de inspectie fiscala Persoane juridice 5, prin care se propune respingerea contestatiei ca neintemeiata.

IV. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosar, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Arges, prin Biroul solutionare contestatii este sa se pronunte daca aceasta este datorata in conditiile in care petenta a diminuat impozitul pe profit datorat pentru anul 2007 prin operatiuni de stornare a veniturilor si cheltuielilor inregistrate in luna decembrie 2008.

In fapt, SC X SA a intocmit in luna decembrie 2008 factura fiscala nr. X/2008 prin care a stornat factura nr. X/2007 emisa pentru suma de X lei si reprezentand vanzare de imobile.

Factura nr. X/.2007 a fost inregistrata in contabilitate astfel:

411 = %	<u>6.729.279,00</u>
7583	5.654.856,30
4427	1.074.422,70

6583 = 2111 214.653,99

28121 = 21211 151.427,65

28122 = 21212 1.444,69

6583 = 21211 697.152,02

Factura nr. X/2008 a fost inregistrata in contabilitate cu articolul contabil:

411 = %	- <u>6.729.279,00</u>
1174	- 5.654.856,30
4427	- 1.074.422,70

1174 = 2111 - 214.653,99

28121 = 21211 - 151.427,65

28122 = 21212 - 1.444,69

1174 = 21211 - 697.152,02

Factura nr. X/2008 desi a fost emisa si inregistrata in evidenta contabila in decembrie 2008 societatea a influentat rezultatul financiar al anului 2007, a intocmit si depus declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pentru anul 2007 conform caruia a reiesit un impozit pe profit datorat in suma de X lei fata de cel declarat initial in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin inregistrarea efectuata societatea a diminuat in mod eronat profitul impozabil al anului 2007, fapt pentru care au stabilit in sarcina petentei o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(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.

(....)

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.”

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale, profitul impozabil se determina ca diferența între venituri și cheltuielile aferente acestora înregistrate într-un an fiscal.

Totodată, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr. 82/1991.

Potrivit pct. 41 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“ Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

De asemenea, la pct. 45 coroborate cu cele ale pct. 214 din actul normativ sus menționat, se precizează:

*“ 45. **Principiul independenței exercițiului.** Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.*

(...)

*214.(1) În contabilitate, **veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.***

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petenta a diminuat veniturile si cheltuielile inregistrate in anul 2007 prin intocmirea unei facturi de storno in anul 2008 pentru anularea unei tranzactii (factura a fost emisa si inregistrata in decembrie 2008).

Conform prevederilor legale de mai sus, veniturile si cheltuielile generate de anularea tranzactiei trebuie luate in calcul la determinarea profitului impozabil aferent anului in care operatiunea de anulare produce efecte si anume anul 2008.

Mai mult, avand in vedere clauza inscrisa la punctul 5 din Contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. X/2007 conform caruia *“ transferul dreptului de proprietate si posesia asupra imobilelor din patrimoniul vanzatoarei in cel al cumparatorilor are loc la data autentificarii actului de fata “*, se retine faptul ca transferul dreptului de proprietate si posesia asupra imobilelor din patrimoniul vanzatoarei in cel al cumparatorilor a avut loc la data autentificarii contractului, respectiv 10 octombrie 2007, deci in exercitiul financiar 2007.

In ceea ce priveste Actul constatator al efectelor pactului comisoriu de gradul IV din contractul de vanzare cumparare nr. X/2007, act autentificat la data de 08.12.2008, se retine faptul ca pactul comisoriu de gradul IV este o clauza contractuala expresa prin care partile prevad rezolutiunea contractului pentru neexecutare, rezolutiunea contractului constand in desfiintarea retroactiva a acestuia si repunerea partilor in situatia anterioara incheierii contractului intrucat una din parti nu isi executa din culpa obligatia ce ii revine din contract.

Se retine ca data autentificarii pactului comisoriu de gradul IV este ulterioara datei de intocmire, depunere si publicare a situatiilor financiare ale anului 2007.

Potrivit art. 6 (1) din Legea nr. 82/1991 legea contabilitatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, *“ orice operatiune economico-dinanciara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ. “*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca din punct de vedere contabil cat si fiscal sunt indeplinite criteriile de recunoastere a veniturilor si cheltuielilor inregistrate in baza facturii nr. X/2007 in exercitiul financiar al anului 2007, iar cele inregistrate in baza facturii nr. X/2008 in anul 2008.

Se retine astfel ca SC X SA in mod nelegal a intocmit declaratie rectificativa privind impozitul pe profit al anului 2007 prin care a diminuat impozitul datorat, in conditiile in care intocmirea acesteia nu a

fost consecinta unor inregistrari eronate sau omise in ceea ce priveste veniturile sau cheltuielile aferente anului 2007.

Factura fiscala nr. X/2008 a fost emisa ca urmare a intocmirii Actului constatator al efectelor pactului comisoriu de gradul IV din contractul de vanzare cumparare nr. X/2007, act autentificat la data de 08.12.2008 si a produs efecte fiscale la data inregistrarii in evidenta contabila, respectiv decembrie 2008.

De asemenea, se retine ca veniturile si cheltuielile generate de anularea tranzactiei sunt luate in calcul la determinarea profitului impozabil aferent anului in care operatiunea de anulare produce efecte si anume anul 2008, fapt pentru care, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru anul 2007 petenta datoreaza o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei, contestatia urmand a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Afirmatia societatii potrivit careia “ *situatia aplicarii in contabilitate a acestei spete nu este prevazuta in legea speciala, respectiv codul fiscal sau a altor norme subsecvente, sau in legea 82 a contabilitatii, aceasta speta fiind o situatie care excede cadrului legislativ* ” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat conform dispozitiilor art. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile ulterioare:

“ Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. (...)”

2. Referitor la suma de X lei, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Arges prin Biroul solutionare contestatii este sa se pronunte daca aceasta este datorata in conditiile in care societatea nu a achitat la termen debitul datorat.

In fapt, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de X lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 119 si art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X SA o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei, aceasta datoreaza si sumele accesorii in raport cu debitul conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, fapt pentru care se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de majorari de intarziere in suma de X lei aferente diferentei de debit, contestatia urmand a se respinge ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

Pentru considerentele retinute aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 41, pct. 45 si pct. 214 din Ordinul ministrului finantelor nr. 1752/2005

pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 6 (1) din Legea nr. 82/1991 legea contabilitatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119 si art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu dispozitiile art. 205, art. 206, art. 207, art 209, art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se :

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SA impotriva deciziei de impunere nr. X/2009 pentru suma de X lei reprezentand:

- X lei impozit pe profit suplimentar,
- X lei majorari de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arges in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director coordonator