

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 59 din 23.07.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa din 20.06.2008 asupra contestatiei formulate de SC X SRL, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 20.06.2008.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 08.05.2008 emisa de Administratia Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008 si are ca obiect suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara in parte a actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Cheltuielile in suma de ... lei sunt legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea de incasat de la SC T SRL si SC P SNC, societati care au fuzionat ulterior.

Prin sentinta civila din 18.04.2007, Tribunalul a constatat ca prin sentinta din 10.09.2004 s-a stabilit starea de insolventa a SC T SRL si s-a dispus deschiderea procedurii prevazute de Legea nr. 64/1995.

Dosarul de faliment a stat in nelucrare desi era evident ca societatea nu are bunuri urmaribile si prin urmare nu se puteau recupera nici un fel de datorii, asa cum rezulta si din sentinta civila din 27.09.2006, astfel incat SC X SRL considera ca in cauza s-a facut dovada ca societatea debitoare a inregistrat dificultati financiare majore care-i afecteaza intreg patrimoniul, asa cum prevede art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003, fiind in stare de insolventa.

Societatea considera ca prevederile Hotararii 92/2004, care contin doar norme de aplicare a Codului fiscal si care precizeaza la pct. 32.1. ca dificultatile financiare majore se reduc doar la cazuri de forta majora, adauga la lege si chiar se contrazic cu prevederile Codului fiscal, motiv pentru care sunt neconstitutionale si trebuie tratate ca atare.

In ceea ce priveste cheltuielile reprezentand creanta de incasat de la SC S din Irak, pentru care societatea a executat si exportat tiparituri, in baza unui contract, acestea au fost apreciate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal desi in privinta lor au fost dovedite situatiile exceptionale determinate de calamitati naturale, epidemii, epizootii, fapte de razboi, conform art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care de altfel sunt de notorietate publica si nici nu mai trebuie dovedite potrivit regulilor de drept.

In perioada razboiului, datorita atmosferei tot mai tensionate din capitala irakiana firma a impus creditoarei sa se prezinte pentru a ridica tipariturile care deveneau proprietatea sa numai in masura in care erau vandute.

Astfel, SC X SRL a apelat la o institutie cunoscuta romano-irakiana, respectiv "A" pentru a incerca recuperarea fie a tipariturilor fie a banilor, dar a primit scrisoarea din 20.09.2006 din care rezulta ca tipariturile au fost distruse in urma atacurilor teroriste si faptelor de razboi, marfa neputand fi recuperata nici macar partial.

Referitor la cheltuielile legate de sumele pe care le avea de incasat de la A si R, SC X SRL considera ca a procedat in mod corect la scoaterea din evidenta a creantei, precizand ca in perioada 2002 - 2007 s-a aflat in procedura reorganizarii judiciare in dosarul din 2002 iar societatea a fost administrata de un administrator judiciar care, potrivit legilor insolventei care s-au succedat in timp, avea dreptul si obligatia de a urmari incasarea creantelor. Intrucat acest lucru nu s-a intamplat, nu poate fi imputat administratorului societatii faptul ca nu a intreprins nimic pentru recuperarea creantei.

La data incetarii procedurii de reorganizare, dreptul de a cere plata sumei era prescis, implinindu-se termenul general de prescriptie de 3 ani prevazut de art. 1 din Decretul nr. 167/1958, avand in vedere ca obligatiile de plata datau din anul 1997.

In ceea ce priveste suma reprezentand provizioane pentru cheltuieli de transport in baza contractului incheiat cu A, societatea afirma ca desi pretul pentru albumele "S" era facturat si incasat, cele 70.920 de albume se aflau in custodia furnizorului care avea obligatia, potrivit pct. 9.2. din contract sa suporte cheltuielile legate de livrarea lor in tara. Acesta le avea depozitate conform contractului de depozit voluntar din 2006 prelungit si avea de suportat cheltuieli serioase legate de livrarea lor.

Prin urmare, era o dovada de spirit de prevedere in a-si asigura aceste provizioane pentru a putea livra in toata tara albumele, iar potrivit art. 21 alin. (3) lit. g) din Codul fiscal, sunt deductibile limitat, in conditiile art. 22 si provizioanele si rezervele constituite de societatile comerciale.

La data cand organele de inspectie fiscala au constatat ca factura de plata era incasata, albumele nu erau inca livrate, aceasta obligatie a furnizoarei urmand sa fie indeplinita in perioada ce urma incasarii si pentru aceste cheltuieli ulterioare s-au constituit provizioanele.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului- Activitatea de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala generala a vizat perioada 01.10.2005 - 31.07.2007.

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea detine certificatul de investitor in zona defavorizata din 02.05.2001 si beneficiaza de scutire de la plata impozitului pe profit.

In luna decembrie 2006, agentul economic a inregistrat in contul 654 "“Pierderi din creante si debitori diversi”", suma reprezentand cheltuieli legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care societatea comerciala le avea de incasat de la diverse societati.

Luand in considerare prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 32.1. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 92/2004, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii explicatii scrise si prezentarea acelor inscrisuri care dovedesc incadrarea debitorilor in una din situatiile mentionate de lege.

Din explicatiile date de catre administratorul societatii rezulta ca suma de ... lei reprezinta clienti neincasati cu o vechime mai mare de cinci ani preluati din contul 411, iar sumele preluate din contul 461 reprezinta sume neincasate de la debitori, pentru care s-a pronuntat sentinta de insolventa, respectiv fuziune intre SC P SNC si SC T SRL.

In sustinerea afirmatiilor sale, SC X SRL a prezentat organelor de inspectie fiscala sentinta civila din 18.04.2007 a Tribunalului - Sectia Comerciala, de Contencios Administrativ si Fiscal prin care se dispune incheierea procedurii privind insolventa si radierea SC T SRL din Registrul Comertului, contractul incheiat intre SC X SRL si SC S din Irak precum si traducerea scrisorii din 20.09.2006 a domnului M, director al A, din care rezulta ca marfa exportata in baza contractului din 23.02.2004, cu factura de export din 2004, a fost imposibil de vandut din cauza starii necorespunzatoare a acesteia, survenita in urma evenimentelor care au afectat capitala irakiana.

Cu privire la modul de determinare a impozitului pe profit pe anul 2006, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Cheltuielile inregistrate in contul 654 reprezinta cheltuieli legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea

de incasat de la SC E SRL sunt deductibile fiscal, intrucat societatea a fost lichidata si radiata din Registrul Comertului, conform Certificatului din 01.02.2005.

Cheltuielile inregistrate in contul 654, reprezinta cheltuieli legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea de incasat de la SC T SRL si SC P SNC sunt nedeductibile fiscal, deoarece sentinta prezentata de contribuabil ca document justificativ a fost pronuntata la data de 18.04.2007, respectiv la o data ulterioara datei inregistrarii in contabilitate a scoaterii din evidenta a acestor creante, operatiune reflectata in contabilitate in luna decembrie 2006. Ca urmare, operatiunea economica de scoatere din evidenta a creantelor respective si trecerea pe cheltuieli a acestora s-a facut de catre agentul economic fara a avea la baza un document justificativ, fiind incalcate prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata. Cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ sunt nedeductibile, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Raspunderea pentru deficienta constatata revine conducerii agentului economic verificat. Consecinta acestui fapt consta in diminuarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit.

Cheltuielile inregistrate in contul 654, reprezentand scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea de incasat de la societatea S din Irak, sunt nedeductibile fiscal, deoarece traducerea dupa scrisoarea din 20.09.2006 a domnului M, director al A nu are calitatea de document justificativ, deoarece a fost trimisa in numele A, care nu are calitatea de parte in contractul incheiat in data de 23.02.2004 intre SC X SRL si societatea S din Irak. Scrisoarea mai sus mentionata nu este emisa de catre beneficiarul inscris in factura de livrare si in contractul mentionat, si, mai mult decat atat nu a fost insotit de alte documente emise de autoritatile competente a oricaruia din cele doua state, din care sa rezulte starea de fapt prezentata. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca marfa respectiva a fost asigurata si de altfel nu s-au incasat in perioada verificata, sume cu titlu de despagubiri, legate de aceasta tranzactie. Ca urmare, operatiunea economica nu putea fi inregistrata

in contabilitate, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata. Cheltuielile care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sunt nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Consecinta acestui fapt consta in diminuarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit aferent, raspunderea revenind conducerii societatii verificate.

Cheltuielile inregistrate in contul 654, reprezentand cheltuieli legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea de incasat de la A si R sunt nedeductibile fiscal deoarece agentul economic verificat nu a prezentat la control nici un document din care sa rezulte demersurile efectuate pentru incasarea acestor clienti sau vreun document din care sa rezulte una din situatiile mentionate la art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003. Consecinta acestui fapt consta in diminuarea impozitului pe profit si implicit a impozitului pe profit, raspunderea revenind conducerii societatii verificate.

La data de 31.12.2006 agentul economic verificat inregistreaza in evidenta contabila in contul 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele", cheltuieli aferente transportului. Din explicatiile date de administratorul societatii, la solicitarea organelor de control rezulta ca aceste cheltuieli au fost constituite in baza contractului incheiat cu A, unde la pct. 9.2 se stipuleaza obligativitatea SC X SRL de a suporta cheltuielile de transport a 75.000 de albume "S", atunci cand A dispune. De altfel, la data constituirii acestor provizioane, albumele "S" erau scoase din evidenta contabila a societatii, fiind facturate si incasate. Din punct de vedere fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile provizioanele constituite conform art. 22 alin. (1) lit. b, c, d, i, j, k, l din Legea nr. 571/2003. Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, neincadrandu-se in nici una din situatiile prevazute la art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Calcularea eronata a impozitului pe profit constituie contraventie, potrivit art. 189 alin. (1) lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, raspunderea revenind societatii verificate si se sanctioneaza cu amenda contraventionala de la ... la ... lei, conform art. 189 alin. (2) lit. d) din acelasi act normativ.

Tinand cont de ponderea veniturilor realizate in zona defavorizata in veniturile totale si de cheltuielile nedeductibile, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit.

Avand in vedere ca societatea a determinat si declarat un impozit pe profit in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere aferente.

De asemenea, i-a fost aplicata societatii amenda contraventionala, fiind intocmit procesul verbal de constatare si sanctionare a contraventiilor din 05.05.2008.

In baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au emis decizia de impunere din 08.05.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de SC X SRL, in conditiile in care actele administrative fiscale atacate nu au fost intocmite conform prevederilor legale.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna decembrie 2006, SC X SRL a inregistrat in contul 654 "Pierderi din creante si debitori diversi", cheltuieli legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care le avea de incasat, in suma de ... lei, fara a

avea la baza documente justificative, in timp ce la un alt paragraf al raportului de inspectie fiscala cuantumul acestor cheltuieli este diferit.

In ceea ce priveste cheltuielile pe care societatea le avea de incasat de la societatea S din Irak, la un paragraf al raportului de inspectie fiscala acestea sunt in suma de lei in in timp ce la un alt paragraf al raportului, cuantumul acestor cheltuieli este diferit.

Avand in vedere si cheltuielile aferente transportului a 75.000 de albume "S" pentru A, inregistrate de societate in contul 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele", care nu se incadreaza in nici una din situatiile prevazute la art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal si pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta contabila a creantelor neincasate, daca sunt intrunite conditiile prevazute la art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 si pct. 32.1 din Hotararea Guvernului nr. 92/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in conditiile in care prevederile Hotararii Guvernului nr. 92/2004 nu sunt incidente cauzei, intrucat prin acest act normativ a fost aprobat amendamentul convenit intre Guvernul Romaniei si Banca Internationala pentru Reconstructie si Dezvoltare, prin schimbul de scrisori semnate la Zagreb la 9 octombrie 2003 si la Bucuresti la 20 noiembrie 2003, la Acordul de imprumut dintre Romania si Banca Internationala pentru Reconstructie si Dezvoltare, semnat la Washington la 2 octombrie 1997.

Referitor la cheltuielile legate de scoaterea din evidenta a unor creante pe care SC X SRL le avea de incasat de la SC T SRL si SC P SNC, organele de inspectie fiscala au considerat ca acestea nu sunt deductibile fiscal deoarece sentinta civila a Tribunalului Maramures - Sectia Comerciala, de Contencios Administrativ si Fiscal, prezentata de societate ca document justificativ, a fost pronunta la data de 18.04.2007, ulterior inregistrarii in evidenta contabila a scoaterii din evidenta a creantelor respective, in luna decembrie 2006, fara a influenta inasa cu aceste cheltuieli profitul impozabil si impozitul pe profit aferent trimestrului II 2007, desi inspectia fiscala a vizat perioada 01.10.2005 - 31.07.2007.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au precizat temeiul legal in baza caruia au calculat impozitul pe profit suplimentar, acestea invocand doar art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care se refera la nedeductibilitatea anumitor cheltuieli si art. 22 alin. (1) din acelasi act normativ care se refera la deductibilitatea rezervelor si provizionelor.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, fara a indica insa in raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008 temeiul de drept pentru calculul acestor majorari de intarziere.

In drept, art. 43 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

***“Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:
f) temeiul de drept;”***

Art. 109 alin. (1) din acelasi act normativ prevede:

“Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.”

Luand in considerare prevederile legale citate si cele aratate in continutul deciziei se retine ca organele de inspectie fiscala nu au invocat temeiul legal pentru calculul impozitului pe profit suplimentar si al majorarilor de intarziere aferente, motiv pentru care pct. 3.2. “Impozit pe profit” al raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008 urmeaza sa fie desfiintat.

Referitor la decizia de impunere din 08.05.2008, se retine ca la pct. 2.1.3. “Temeiul de drept”, organele de inspectie fiscala au invocat in mod gresit ca temei de drept pentru calculul impozitului pe profit suplimentar, art. 189 alin. (1) lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care se refera la ***“neindeplinirea la termen a obligatiilor de declarare prevazute de lege, a bunurilor si veniturilor impozabile sau, dupa caz, a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume”***, fapta care conform acestui articol constituie contraventie si se sanctioneaza cu

amenda contravențională conform art. 189 alin. (2) lit. c) din același act normativ.

Pct. 2.1.3. din anexa 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală” prevede:

“2.1.3. “Temeiul de drept” - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

În temeiul prevederilor legale citate, coroborate cu prevederile art. 43 alin. (2) lit. f) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ținând seama de documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspectie fiscală nu au precizat la punctul 2.1.3. al deciziei de impunere, actul normativ, articolul și celelalte elemente prevăzute de lege, în baza cărora au calculat impozitul pe profit suplimentar, motiv pentru care decizia de impunere din 08.05.2008 urmează să fie anulată.

Față de cele precizate în conținutul deciziei și având în vedere art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, precum și ale pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ fiscal conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală este necesară reverificarea unei perioade

impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat” (art. 185 alin. (3) a devenit art. 216 alin. (3), in urma republicarii Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala), pct. 3.2. “Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008 urmeaza sa fie desfiintat, iar decizia de impunere din 08.05.2008 urmeaza sa fie anulata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 210 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea pct. 3.2. “Impozit pe profit” din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 05.05.2008 si anulara deciziei de impunere din 08.05.2008, urmand sa se incheie alte acte administrative fiscale care vor avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.