



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice - Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații**



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**DECIZIE nr. 2326/ 27.02.2020**  
privind modul de soluționare a contestației formulată de societatea **XSRL**  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG\_AIF ... asupra contestației formulate de societatea **X SRL** cu sediul social în municipiul Deva, ... jud.Hunedoara, J20/..., CUI ... , reprezentată prin dna ..., în calitate de administrator, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Contestația este semnată de reprezentantul societății, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 04.11.2019, potrivit semnăturii de primire de pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.HDG\_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR\_DGR ....

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestație, petenta susține următoarele:**

Societatea a efectuat livrări de cereale către clientul A SRL, însă facturile fiscale emise cu ocazia acestor livrări nu au fost încasate în totalitate. Astfel, cu ocazia întocmirii raportării semestriale la 30.06.2016 s-a constatat imposibilitatea încasării debitului în valoare de ... lei din totalul sumei datorate de către SC A SRL în valoare de ... lei. Totodată,

s-a constatat și împlinirea termenului de prescripție conform prevederilor art. 2517 din Codul Civil pentru debitul în valoare de ... lei.

În această situație, prin Hotărârea Adunării generale a asociațiilor SC X SRL nr. ... din ... s-a hotărât " scoaterea din evidenta contabilă a sumei de ... lei, sumă ce reprezintă parte din datoria pe care societatea SC A SRL o are."

Petenta subliniază că această hotărâre a asociațiilor societății a fost cea mai optimă soluție, prin prisma faptului că la 31.05.2016 clientul A SRL ... se afla în perioada de monitorizare a unui proiect european, înregistra credite bancare în valoare de ... lei, datorii către furnizori în valoare de ... lei și creanțele de încasat în valoare de ... lei, iar o eventuală deschidere a procedurii insolvenței potrivit Legii nr. 85/2014 ar fi condus la diminuarea șanselor de recuperare a întreg debitului deținut de petentă față de aceasta în valoare de ... lei.

Petenta consideră că în mod corect cheltuiala cu scăderea din gestiune a creanței în valoare de ... lei a fost considerată o cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal, încadrându-se la excepția prevăzută la art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează patrimoniul.

Petenta mai consideră că organele de control aveau posibilitatea legală să solicite informații sau documente în dovedirea situației de fapt de la partenerul A SRL ..., însă nu s-au folosit de acest drept.

Se solicită astfel, anularea măsurilor de stabilire a impozitului pe profit în sumă de ... lei și admiterea contestației.

Cu referire la aspectele de natură procedurală, petenta invocă prevederile art. 5, 6, 7, 13, 72, 73 și 118 din Codul de procedura fiscală, referitoare la regulile de interpretare a legislației, rolul activ al organelor fiscale, mijloacele de probă, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petentă s.a.

De asemenea, petenta solicită susținerea orală a contestației, potrivit dispoz.art.276 alin.(5) Cod procedură fiscală.

**II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

Perioada verificată : 01.01.2015 –31.12.2017

În luna iunie 2016 societatea își diminuează creanțele față de SC A SRL prin creșterea cheltuielilor cu suma de ... lei (articol contabil 6588"Alte cheltuieli de exploatare" = 4111"Clienți") Aceste cheltuieli cu scoaterea din gestiune a unor creanțe au fost considerate de societatea

verificată ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art. 25 alin. 4 lit. h din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

În același timp, pentru creanțele în valoare de ... lei, care deși reprezintă facturi care la data scoaterii din evidență erau mai vechi de trei ani, societatea nu a făcut demersuri pentru a fi încasate, respectiv notificări, procese în instanță și nu au fost constituite provizioane.

Având în vedere cele prezentate organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2016 prin considerarea ca nedeductibilă a sumei de ... lei și a rezultat un debit suplimentar aferent impozitului pe profit în sumă de ... lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **X SRL** are sediul social în municipiul Deva, ... jud.Hunedoara, J20/..., CUI ... , reprezentată prin dna ..., în calitate de administrator .

**Sub aspect procedural**, petenta face trimitere la mai multe articole din Codul de procedură fiscală (art. 5, 6, 7, 13 , 55, 72, 73 și 118 ) referitoare la regulile de interpretare a legislației, rolul activ al organelor fiscale, mijloacele de probă, faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petentă, susținând nerespectarea dispozițiilor legale conținute de aceste articole și încălcarea lor de către organele de inspecție fiscală.

Organul de soluționare constată că petenta nu prezintă argumente concrete referitoare la modul în care s-au încălcat aceste prevederi, corepunzător fiecărui articol citat, nu nominalizează modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actului administrativ fiscal contestat a fost încălcată și poate fi criticată, precum și consecința încălcării acestor prevederi legale asupra cuantumului obligațiilor fiscale suplimentare stabilite. În fond, enumerarea, prin citarea conținutului, a unor temeuri de drept, așa cum sunt prezentate în contestație, nu reprezintă altceva decât respectarea dispozițiilor art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

- b) *obiectul contestației;*
- c) *motivele de fapt și de drept;*

[...] ”,

petenta indicând elementele din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

**Pe fondul cauzei, în fapt,** în luna iunie 2016 petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ... lei reprezentând creanțe neîncasate de la clientul A SRL din ... jud.Alba, care la data scoaterii din evidență erau mai vechi de trei ani și pentru care societatea petentă nu a făcut demersuri pentru a fi încasate, fiind încălcate dispozițiile art. 25 alin. 4 lit. h din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal referitoare la nedeductibilitatea acestui tip de cheltuieli.

Prin contestație petenta susține că la data de 31.05.2016 clientul A SRL ... se afla în perioada de monitorizare a unui proiect european, înregistra credite bancare în valoare de peste 3 milioane lei, datorii către furnizori de peste 2 milioane lei și creanțe de încasat în valoare de peste 400 mii lei, iar o eventuală deschidere a procedurii insolvenței potrivit Legii nr. 85/2014 ar fi condus la diminuarea șanselor de recuperare a întreg debitului deținut de petentă față de aceasta în valoare de ... lei, astfel că decizia de trecere pe cheltuieli a sumei de ... lei a fost luată prin Hotărârea AGA .

**În drept,** sunt incidente prevederile art.25 și 26 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, precum și cele ale Normelor metodologice de aplicare, după cum urmează:

*“ART. 25 - Cheltuieli*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la [art. 26](#) ;*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit [art. 26](#) , precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:*

*1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;*

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

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

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

5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;

6. au fost încheiate contracte de asigurare;

**ART. 26 - Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve**

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

[...]

c) ajustările pentru deprecierea creanțelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 30% din valoarea acestora, altele decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;”

**Norme:**

“ (3) În aplicarea art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016;

b) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita prevăzută de lege, la nivelul valorii creanțelor neîncasate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

[...]

d) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt luate în considerare la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

[...]”

„ (j) ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, altele decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de:

- plan de rambursare a datoriilor;
- lichidare de active;
- procedură simplificată;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului”

### **Norme**

“ (6) În aplicarea art. 26 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016. De asemenea, pentru deducerea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se au în vedere și regulile prevăzute la alin. (3).”

Potrivit normelor legale antecitate, un contribuabil are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, în limita unui procent de 30% și respectiv de 100%, cu respectarea condițiilor cumulative prevăzute la fiecare caz în parte.

În același timp, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit [art.26](#) citat, constituie cheltuieli nedeductibile.

**Conform regulilor contabile**, regulile de evaluare sunt foarte clare și prevăzute prin lege. Evaluarea creanțelor se face obligatoriu la valoarea lor probabilă de încasare, în timpul inventarierii patrimoniului, la finalul fiecărui exercițiu financiar. La inventariere se va lua în calcul principiul prudenței, ce prevede că entitățile trebuie să țină cont de toate deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

Astfel, ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt recunoscute atunci când valoarea de inventar (la inventarierea patrimoniului) este mai mică decât cea contabilă (la facturare). Pentru creanțele incerte, trebuie constituite ajustări pentru pierderea de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Momentul în care o creanță devine incertă și trebuie reclasificată în contabilitate este atunci când:

- termenul de încasare al acestora a expirat, deci la data scadentă;

- în cursul anului, în momentul în care s-a emis o decizie definitivă a instanței de intrare în faliment/reorganizare a clientului;

- la sfârșitul exercițiului financiar, în momentul în care se recunoaște o ajustare pentru depreciere la data inventarierii.

Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe cheltuieli, iar derecunoașterea, la scoaterea din evidență, se reia în venituri, conform OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Aceste două operații vor fi înregistrate la data consemnării lor, fie la inventariere, fie la data deciziei definitive a instanței de intrare în faliment/reorganizare, la data încasării ulterioare, sau alt moment important, respectând principiul contabilității de angajamente.

**Ca și tratament fiscal**, dacă creanța nu se încasează, atunci trebuie scoasă din evidență, indiferent dacă entitatea a constituit sau nu vreo ajustare pentru depreciere ei.

Dacă a fost înregistrată o ajustare, atunci aceasta va fi derecunoscută (chiar dacă a fost deductibilă sau nu) și se va înregistra o pierdere cu scoaterea din gestiune a creanței, această cheltuială fiind retratată din punct de vedere al deductibilității.

Pentru ca pierderea cu scoaterea din evidență a unei creanțe să fie deductibilă, tratamentul contabil trebuie să fie adecvat și anume: în prealabil să se fi reclasificat debitul ca o creanță incertă și să se fi făcut înregistrarea unei ajustări de valoare corespunzătoare. În caz contrar, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru care nu s-a constituit ajustare pentru depreciere, reprezintă cheltuieli nedeductibile.

Creanțele se supun inventarierii anuale, sunt verificate și confirmate pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor respective, conform "Extrasului de cont" cod 14-6-3, prezentat ca model în anexele la Normele metodologice date în aplicarea OMFP 2861/2009 privind inventarierea sau pe baza punctajelor reciproce scrise.

Pe baza propunerilor comisiei de inventariere și în baza Hotărârii AGA, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil, se poate decide scăderea din evidență a creanțelor prescrise.

Potrivit pct. 328 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la scăderea din evidență a creanțelor ale căror termene de încasare sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru

decontarea acestora. Cu alte cuvinte, creanțele neîncasate vor putea fi scoase din evidență și trecute pe costuri doar dacă termenul de realizare a creanțelor respective (de încasare a facturilor) s-a împlinit prin intervenirea prescripției și dacă se face dovada întreprinderii demersurilor legale pentru încasarea acestor creanțe.

Creanțele neîncasate, prescrise, neconfirmate de către debitori, se scot din evidență periodic după inventarierea anuală a acestora, la propunerea comisiei de inventariere.

Din considerentele prezentate, se reține că petenta avea obligația, conform legislației contabile, de a efectua inventarierea anuală, cu respectarea tuturor prevederilor legale referitoare la aceasta (stabilire comisie de inventariere, întocmire decizii de numire a membrilor, confirmări de solduri de la clienți/furnizori, proces verbal privind rezultatul inventarierii, decizii de casare/scoatere din evidență a unor părți din activul societății etc).

În vederea încasării creanțelor reprezentând facturi neîncasate de la clienți pentru bunuri vândute/servicii prestate, petenta avea obligația de a întreprinde demersurile legale în vederea recuperării lor, începând cu transmiterea de notificări cu punerea clientului în întârziere și până la inițierea unor acțiuni în instanță.

Din actele existente la dosarul cauzei nu au fost identificate astfel de măsuri inițiate de petentă, ba mai mult, nici prin contestație petenta nu face referire că ar fi procedat la întreprinderea unor minime măsuri de recuperare a unor creanțe asupra cărora exista riscul de a nu mai fi încasate.

Deși petenta consideră că în mod corect cheltuiala cu scăderea din gestiune a creanței în valoare de ... lei a fost considerată o cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal, încadrându-se la excepția prevăzută la art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează patrimoniul, facem precizarea că dificultățile financiare majore care afectează întreg patrimoniul debitorului sunt cele rezultate din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război, așa cum legiuitorul a înțeles să detalieze la pct.5 din Normele metodologice date în aplicarea art.25 alin.(4) lit.h), adică acele situații de care debitorul nu este răspunzător în niciun fel, asupra cărora nu poate exercita nicio formă de control și ale căror consecințe nu sunt reglementate în niciun act normativ:



*“(5) Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”*

Ori creditele bancare și datoriile către furnizori ale clientului-debitor A SRL nu se încadrează în aceste prevederi.

Prin contestație petenta nu face o detaliere a facturilor care la data scoaterii din evidență erau mai vechi de trei ani, în sensul de a prezenta data emiterii acestor facturi, ce reprezintă, precum și motivele pentru care nu au fost încasate până la data scoaterii lor din evidența contabilă, respectiv iunie 2016.

De asemenea, petenta nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere contabil în vederea recuperării creanței pe care o avea asupra clientului-debitor A SRL, făcând aici referire la constituirea de provizioane, în condițiile legii, astfel că în aceste condiții susținerile petentei nu au relevanță în soluționarea cauzei.

Având în vedere considerentele prezentate, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2016 prin considerarea ca nedeductibilă a sumei de ... lei reprezentând creanțe de încasat scoase din evidența fiscală prin trecerea pe cheltuieli și stabilirea unui impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

La susținerea orală din data de 12.02.2020 ora 15,00 conform convocatorului transmis petentei, în condițiile legii, din partea petentei nu s-a prezentat nimeni.

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente și nu prezintă dovezi prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală privind legalitatea calculului impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea **XSRL** cu sediul social în municipiul Deva, ... jud.Hunedoara ;

- DGRFP Timișoara – A.J.F.P Arad-Inspekția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...  
DIRECTOR GENERAL