

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 05
Din 07.02.2012

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. A S.R.L. din Botosani**,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/...../27.01.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa nr.IV/..../27.01.2012, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/..../27.01.2012 asupra contestatiei formulata de **S.C. A S.R.L. Botosani** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../19.12.2011 privind suma totala delei reprezentand:

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

Petenta contesta si Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT/19.12.2011 si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/...../3/19.12.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a). din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea contestatiei. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

I. S.C. A S.R.L. Botosani contesta suma totala de lei motivand urmatoarele:

Provizionul pentru creante neincasate (creante neincasate in suma de lei) constituit pentru S.C. D S.R.L. Botosani, in suma de lei, este deductibil fiscal intrucat in luna decembrie 2009, conform Sentintei nr...../10.12.2009, pentru aceasta societate a fost deschisa procedura de faliment.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT...../19.12.2011 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT/19.12.2011, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

In luna decembrie 2009 societatea a inregistrat cheltuieli cu provizioane pentru creante neincasate de la S.C. D S.R.L., in suma totala de lei (in baza sentintei judecatoresti nr...../10.12.2009 prin care s-a dispus inceperea falimentului in

procedura generala a debitoarei S.C. D S.R.L.), aceste cheltuieli fiind considerate deductibile de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile cheltuielile cu provizioanele pentru creante neincasate in suma de lei (..... lei x 30%), diferenta in suma de lei fiind nedeductibila fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru creante neincasate in suma de lei.

Pentru diferenta de impozit pe profit in suma de lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei si penalitati in suma de lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune admiterea in totalitate a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1.Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele pentru creante neincasate in suma de lei, in conditiile in care aceste provizioane au fost constituite pentru creantele detinute la S.C. D S.R.L., societate care se afla in procedura de faliment, declarata in baza Sentintei nr...../10.12.2009 a Tribunalului Botosani.

In fapt, S.C. A S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila, in luna decembrie 2009, cheltuieli cu provizioane pentru clienti neincasati pentru creanta detinuta la S.C. D S.R.L., in suma de lei. Aceste cheltuieli au fost considerate de catre petenta deductibile din punct de vedere fiscal.

Din Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT/19.12.2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele pentru clienti neincasati in suma de lei, adica un procent de 30% din valoarea provizionului constituit de societate.

In drept, art.22, alin.(1), lit. j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca:

"(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor si provizioanelor, numai in conformitate cu prezentul articol, astfel:

j). provizioanele constituite in limita unui procent de 100% din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabili, altele decat cele prevazute la lit. d), f), g) si i), care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- 1. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;**
- 2. creanta este detinuta la o persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie;**
- 3. nu sunt garantate de o alta persoana;**
- 4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;**
- 5. au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului."**

Potrivit prevederilor legale mentionate mai sus cheltuielile cu provizioanele pentru clienti neincasati sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil daca indeplinesc cumulativ cele cinci conditii.

Se retine faptul ca prin Sentinta nr...../10.12.2009 a Tribunalului Botosani -Sectia Comerciala, Contencios Administrativ si Fiscal s-a dispus inceperea procedurii falimentului, in procedura generala a debitoarei S.C. D S.R.L.

Tinand seama de faptul ca provizioanele constituite de petenta pentru creanta detinuta la S.C. D S.R.L.indeplineste cele cinci conditii prevazute la art.22 alin.a) lit j) din Codul Fiscal, se retine faptul ca aceste provizioane sunt deductibile fiscal in procent de 100%.

Astfel, avand in vedere cele de mai sus si tinand seama si de propunerea organelor de inspectie fiscala de admitere a contestatiei formulata de petenta, organul de solutionare a contestatiei va admite contestatia formulata de S.C. A S.R.L. pentru suma de lei reprezentand impozit pe profit.

2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de lei , D.G.F.P.J.Botosani este investita sa se pronunte daca S.C. A S.R.L. datoreaza aceasta suma, in conditiile in care contestatia referitoare la debitul la care au fost calculate acestea urmeaza a fi admisa prin prezenta decizie.

In drept, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede la art.119 alin.(1) ca :**"pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere"** care se calculeaza potrivit art.120 alin.(1):**"Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere , incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."**

iar art. 120¹ din acelasi act normativ prevede ca :**"(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."**

In fapt, pentru neplata la termen a diferentelor suplimentare de creante fiscale, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii (majorari de interziere si penalitati) aferente impozitului pe profit in suma de 2.027 lei.

Avand in vedere ca urmeaza a fi admisa contestatia pentru debitul privind impozitul pe profit, in conformitate cu principiul de drept "accesoriul urmeaza principalul", contestatia petentei va fi admisa si pentru accesoriile aferente acestui debit in suma totala de lei.

3. In ceea ce priveste contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.F-BT /19.12.2011, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca poate fi solutionat acest capat de cerere , in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca:**"titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii"** Conform art. 110 alin.(3) :**" Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala"** aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): **" drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"** In intelesul art. 41 **" actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea**

legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

De asemenea, art. 85 alin (1) lit.b) prevede ca: “ **taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...**”, in conditiile art. 109(2): “ **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere**” decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca: “ **Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere**”, iar art. 88 prevede ca: “ **Sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art.138 alin.(6) si art.165 alin.(2)”

Potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: “**(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitia de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:**

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;”

In fapt, prin adresa inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. II/.../20.01.2012, S.C. A S.R.L. Botosani a formulat contestatie impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../19.12.2011 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, desi potrivit legislatiei fiscale acesta nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat in procedura administrativa.

Se retine, de asemenea, ca prin continutul sau, raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../19.12.2011 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat.

Insa, in mod expres *prin Decizia de impunere nr.F-BT .../19.12.2011 se prevede la pct. 5 ca este emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-BT*

.../19.12.2011 si ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca contestatoarea a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la faptul ca decizia de impunere reprezinta actul administrativ fiscal care poate fi contestat.

Intrucat petenta a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../19.12.2011 , si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

4. Referitor la contestarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/...../3/19.12.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.

In fapt, prin Dispozitia nr. IV/...../3/19.12.2011 , organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale stabilite suplimentar, astfel cum au fost detaliate in decizia de impunere nr. F-BT/19.12.2011 si in raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../19.12.2011.

In drept, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale a finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;

(...)

(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”, iar pct.5.3. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

“Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere in libera circulatie etc.”

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, ***“Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite.”***

Intrucat masurile stabilite in sarcina **S.C. A S.R.L.** prin dispozitia de masuri nr. IV/...../3/19.12.2011 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art.1 Admiterea contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT/19.12.2011 privind suma totala lei reprezentand:

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

Art.2 Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.F-BT/19.12.2011.

Art.3 Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C. A S.R.L. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/...../3/19.12.2011, Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.