

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor

Decizia nr. / . .2006

privind solutionarea contestatiei depusa de

SC .x.SRL din .x.

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala

sub nr. **.X./25.X.2006**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova prin adresa nr. .X./07.X.2006 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. .X./25.X.2006 asupra contestației depuse de SC .x.SRL.

Societatea contestă suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente, sume stabilite prin decizia de impunere nr. .X./09.X.2006 încheiată de reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice Prahova.

În raport de data încheierii deciziei de impunere, 09.X.2006, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.177 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova în data de 04.X.2006, conform stampilei aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite dispozițiile art.179 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate.

I. Prin contestatia formulata societatea arata ca a fost subcontractorul .x. in cadrul proiectului de reabilitare .x. in cadrul proiectului de reabilitare si creare de facilitati la terminalul .x.), in baza unor contracte de subantrepriza incheiate pe pret fix, .

Societatea arata ca in acelasi mod a procedat si in cazul facturii de stornare nr. .X. din 23.X.2006, prin care s-a corectat aceeași factura externa si s-a emis a doua nota de credit.

De asemenea societatea arata ca urmare a finalizării lucrărilor aferente Proiectului ESC, a emis factura externa nr. 6.0/ESC&IBP/.x. 2004 in valoare de .X. USD, respectiv factura fiscala seria PHVDW nr. .X., in suma de .X. LEI reprezentând diferența rămasa de facturat din valoarea contractului, care ulterior a fost stornata in parte prin factura fiscala .X. din 15 .x. 2005, diminuandu-se in mod corespunzător veniturile cu suma de .X. LEI, fara stornarea facturii externe, dar cu intocmirea unei note de credit către partenerul extern, prin care .x.. este autorizata sa deducă si sa plătească .x. c/v, serviciilor prestate de aceasta in suma egala cu valoarea din nota de credit.

Referitor la Proiectul .X., societatea arata ca a emis factura externa nr. 6.0./x./x. 2006, rezultând o suma totala de .X. USD, din care a fost scăzuta suma plătită in cursul derulării proiectului, in cuantum de .X.USD, precum si, pe baza unei note de credit, suma de .X. USD ce trebuie plătită de .x.către .x.Ltd. .x., rezultând o suma de .X. USD, suma finala pentru care s-a intocmit factura fiscala nr. .X.din 31.X.2005, in valoare de .X. LEI.

Societatea arata ca in urma controlului, suma de .X. LEI a fost repusa in venituri, deoarece contractele de subantrepriza cu partenerii străini sunt incheiate pe un pret fix, nu cuprind clauze de descreștere a prețului si nici acte adiționale modificatoare in acest sens, .x.. .x. nu a subcontractat servicii aferente celor doua proiecte către .x.Ltd. .x., ci doar către S.C. .x.S.R.L., iar notele de credit prin care s-a procedat la diminuarea veniturilor ca efect al stornarii facturilor fiscale nu au la baza documente justificative.

Societatea arata ca sumele de bani incluse in notele de credit emise către .x.si .x. Ltd. erau datorate către .x.Ltd. .x. in conformitate cu clauzele contractului de finanțare incheiat cu aceasta, contract incheiat pentru finanțarea cheltuielilor aferente proiectelor, in condițiile in care partenerul extern .x.. / .x. Ltd. nu si-a executat obligația de plata a avansului.

Societatea arata ca in situatia in care .x.si .x. au comunicat ca nu vor plati invoice-ul extern, a cărei valoare a fost ulterior diminuata cu c/v

notelor de credit, pana când pretențiile financiare ale .x.Ltd., referitoare la finanțarea celor doua proiecte, nu vor fi clarificate, iar partenerii externi erau debitori ai S.C. .x.S.R.L. pentru intreaga suma facturata inițial, societatea precizeaza ca avea posibilitatea, chiar fara a exista vreun act adițional la contractele incheiate cu contractorii principali, sa emită note de credit in favoarea .x.Ltd., fata de care era obligata conform contractului de finanțare privind respectivele proiecte si care au natura juridica a unei stipulații pentru altul.

Societatea arata ca stipulația pentru altul este o operațiune tripartita in cadrul căreia S.C. .x.S.R.L. are calitatea de stipulant, .x.si .x. Ltd. au fiecare in parte calitatea de promitent, iar .x.Ltd. este terț beneficiar si explica din punct de vedere juridic rațiunea pentru care suma inițial facturata conform invoice-ului extern a fost diminuata cu c/v notelor de credit emise partenerilor externi in favoarea terțului beneficiar, fata de care era obligata conform contractului de finanțare a proiectelor.

Societatea precizeaza ca nu era necesara incheierea unui act adițional la contractele incheiate pe suma fixa cu .x.si .x. Ltd., după cum, de asemenea, nu era necesar nici ca .x.Ltd. sa fie subcontractor .x.si .x. Ltd. in cadrul celor doua proiecte, asa cum a considerat organul de inspecție fiscala, căci ordonarea plăților către .x.Ltd. s-a efectuat in cadrul stipulației pentru altul care este fundamentata pe doua categorii de raporturi obligationale independente unul fata de celalalt, respectiv raporturile dintre promitenti si stipulant, precum si raportul dintre stipulant si terțul beneficiar, izvorât din contractul de finanțare.

Societatea precizeaza ca cele doua raporturi juridice desi independente din punct de vedere structural sunt legate indisolubil prin aceea ca prin intermediul .x.Ltd. a fost asigurata finanțarea proiectelor, cu acceptul expres al X., care a avut calitatea de girant al .X.Ltd. in raporturile cu banca X.na .X. Pic.

Referitor la impozitul pe profit calculat suplimentar la control in cuantum de .X. lei, aferent majorării veniturilor in suma de .X. lei in luna .x. 2005, societatea arata ca suma de .X. lei a fost corect înregistrata in Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2005 la rândul 21 „Alte venituri neimpozabile" intrucat aceasta suma a rezultat din diferența de curs valutar de la 31.X.2005 pentru provizioanele constituite in anul 2004 si care au fost considerate cheltuieli nedeductibile fiscal la acea data.

De asemenea societatea arata ca provizioanele constituite pentru facturile .X./10.2004 si .X./12.2004, respectiv pentru venituri de .X. lei si .X. lei au fost înregistrate in corespondenta cu contul 117 intrucat veniturile respective priveau o alta perioada si au fost înregistrate tot in corespondenta cu contul 117 prin NC 22 si 23 din 31.X.2004.

Societatea arata ca provizioanele constituite pentru factura nr. .X./12.2004 si facturile nr. .X., nr. .X./31.X.2004 in valoare de .X. lei si de .X. lei, au fost înregistrate in corespondenta cu contul 6812 prin NC 37/31.X.2004 intrucat veniturile au avut corespondenta cu contul 704, suma de .X. lei (.X.+X.) se regăsește in Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2004 la rândul 30 ca cheltuiala nedeductibila pentru provizioane înregistrate pe seama cheltuielilor in anul 2004.

Societatea arata ca la 31.X.2005 aceste provizioane au fost evaluate la cursul de schimb din aceasta data si a rezultat diferența de curs favorabila in suma de .X. lei si care s-a inregistrat cu NC 24/31.X.2005. , fiind prinsa in Declarația privind calculul impozitului pe profit pe anul 2005 ca venit neimpozabil la rândul 21 conform Lg.571/2003 art.20, lit.d.

Societatea arata ca indiferent de tratamentul contabil, provizioanele respective au fost cheltuieli nedeductibile si venitul aferent diminuării provizioanelor este neimpozabil.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. .X./09.X.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .X./09.X.2006 incheiata de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova s-au constatat urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit calculat suplimentar la control in cuantum de .X. lei aferent majorării veniturilor cu suma de .X. lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a diminuat in mod nejustificat veniturile aferente activității desfășurate, prin emiterea de facturi fiscale de stornare fara respectarea prevederilor legale - nu exista comunicarea către client a facturilor stornate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in calitate de subcontractor a incheiat cu firma .X.Limited .X./X. .X. LTD in calitate de contractor, contractul de subantrepriza pentru realizarea unor lucrări de reabilitare .X.(X.), pentru suma de .X. USD, precum si contractul de subantrepriza pentru realizarea unor lucrări de reabilitare si creare de facilități la terminalul .X. - .X., incheiat cu firma .X.Limited .X., pentru suma de .X. USD.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca urmare a finalizării lucrărilor contractate cu firma .x.na .x. Service Ltd. pentru proiectul .x., in conformitate cu art.6 - Condiții de plata din contract, a fost emisa factura externa (invoice) nr. 6.0/ESC&IBP/.X 2004 cu valoarea de .X. USD si factura fiscala seria PHVDW nr. .X. in suma de .X.96 lei reprezentad diferența rămasa de facturat din valoarea totala a contractului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ulterior, prin factura fiscala nr. .X./15 .X. 2005, societatea a stornat parte din factura menționata mai sus, iar veniturile au fost diminuate corespunzător cu suma de .X. lei, echivalentul a .X. USD, iar pentru beneficiarul extern, nu a mai intocmit factura (invoice) de stornare conform reglementarilor legale, asa cum prevede de altfel si art. 6 din contract, ci o nota de creditare pentru care nu exista confirmarea clientului, « prin care se autorizează Chrome de a deduce si plati direct contravaloarea serviciilor prestate de către o alta firma .x. din valoarea facturata.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca in acelasi mod a procedat societatea in data de 23.X.2005, cand a intocmit o a doua nota de creditare si o factura fiscala de stornare, nr. .X., prin care s-a corectat factura externa (invoice) nr.6.0/ESC&IBP/.X. 2004 cu suma de .X. USD, respectiv .X. lei .

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca prin notele de creditare menționate contravaloarea inițiala a invoice nr.6.0/ESC&IBP/.x. 2004 a fost corectata succesiv de la .X. USD (conform contractului) la .X. USD si ulterior la .X. USD.

Referitor la contractul de reabilitare .x., organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis invoice 6.0/.X./X. 2005 pentru transe stabilite conform art. 6 din contract, rezultand o suma totala de .X. USD din care s-a scăzut suma plătită pe perioada executării proiectului, de .X.USD, si suma care trebuie plătită de .X.către .X.Ltd de .X. USD, rezultând o suma care trebuie plătită de .X.către societate de .X. USD.

Organele de inspectie fiscala arata ca valoarea inițiala a contractului a fost diminuată nejustificat cu suma de .X. USD si implicit valoarea veniturilor obținute din activitatea desfășurata cu suma de .X. lei, reprezentând transe din contract pe care societatea dispune beneficiarului sa le plateasca unei alte firme.

Organele de inspectie fiscala, precizeaza ca potrivit explicatiilor societatii, valoarea contractelor cu suma fixa incheiate cu Chrome a fost diminuată cu sumele menționate mai sus, in baza unui contract de creditare din 02.X.2001 incheiat cu firma .X., prin care aceasta se obliga sa finanteze parte din cheltuielile locale efectuate pentru cele doua proiecte, iar potrivit art. 7 din contractul de creditare, societatea a fost de acord ca toate fondurile eliberate de creditor (.X.LTD) pentru implementarea proiectelor sus-mentionate sa fie deduse de .X./ .X. Limited din plățile datorate SC .X.SRL.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca in conformitate cu contractul de creditare, firma .X.LTD a solicitat S.C. .x.S.R.L. contravaloarea serviciilor efectuate in perioada .X. 2001-.X. 2002 in suma totala de .X. Naira si .X. EUR in baza unor centralizatoare lunare redactate in limba engleza, suma ce nu a fost recunoscuta de societate.

Organele de inspectie fiscala arata ca, urmare negocierilor dintre asociați, in .X. 2004 se storneaza facturile externe emise către beneficiarul din străinătate, in baza unor note de creditare, prin care se diminuează in mod nejustificat valoarea facturata cu sume « datorate firmei Dextron ». Aceste stornari nu au fost niciodată confirmate de partenerul .X.n, asa cum reiese si din nota explicativa anexata.

Organele de inspectie fiscala au repus pe venituri suma de .X. lei, intrucat contractele incheiate intre societate si firma .X.Limited .X. sunt contracte cu preț fix, societatea din România nu deține acte adiționale prin care valoarea inițiala sa fie modificata cu acordul persoanelor juridice implicate, din documentele prezentate la control nu rezulta ca firma .X.Limited in calitate de contractor principal, a subcontractat servicii pentru proiectul din .X. si firmei .X.LTD, ci doar societății contestatoare, nu exista documente din care sa rezulte ca firma .X.LTD a fost mandata de contractorul principal sa plătească in numele si pe seama sa eventualele cheltuieli locale (in .X.), notele de credit, prin care s-a dispus diminuarea veniturilor, nu au la baza documente justificative care sa detina denumirea eventualilor furnizori de materii prime si servicii, bunurile si serviciile furnizate, precum si confirmarea beneficiarului ca acestea au fost incorporate in proiectul supus execuției

De asemenea, organele de inspectie fiscala arata ca aceste cheltuieli au fost efectuate in perioada .X. 2001- .X. 2002, deci costurile atribuibile contractului erau in mod clar identificate si evaluate si trebuiau recunoscute la data bilanțului, perioade ce au fost supuse deja unor inspecții fiscale generale

Astfel in conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 306/2002 la Secțiunea a 2-a Principii Contabile, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct. 13 din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii impozit pe profit cu suma de .X. lei.

2. Organele de inspectie fiscala au constatat ca in declarația privind impozitul pe profit pe anul 2005 la rd. 21 Alte venituri neimpozabile a fost înscrisa suma de .X. lei reprezentând venituri din reducerea provizioanelor.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, in mod eronat societatea a considerat aceasta suma ca venit neimpozabil, provizioanele nefiind considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca pentru o parte din suma reluata pe venituri nici măcar nu au fost constituite provizioane, iar diferența a fost constituita pe seama rezultatului reportat, fiind considerata eroare contabila, inasa aceasta ajustare, având caracterul unui element de natura cheltuielilor reflectate in rezultatul reportat nu a avut

stabilit și tratamentul fiscal corespunzător la determinarea impozitului pe profit.

În conformitate cu art. 20 lit d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează la Titlul II Impozitul pe profit, Venituri neimpozabile, art. 20, lit. d), pct.20 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, *prevederile pct. 6.9 «Corectarea erorilor contabile»* din O.M.F.P. nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, constituirea de provizioane pe seama rezultatului reportat nu putea fi luată în considerare, fiind un act de voință a adunării generale a acționarilor și nu o eroare contabilă, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit calculat suplimentar în suma de .X. lei aferent majorării veniturilor cu suma de .X. lei în .X. 2005.

3.1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat din venituri suma de .X. lei cu facturile PHVDW nr. .X./16.X.2005 și PHVEI nr. .X./31.X.2005, reprezentând echivalentul unor cheltuieli de recondiționare și remediere suportate de beneficiarul mărfurilor .X., exportate în comision.

Organele de inspecție fiscală arată că prin factura PHVDW nr. .X./18.X.2005 a recuperat de la proprietarul de drept al mărfurilor exportate, SC .X. SA suma de .X. lei reprezentând cheltuielile înregistrate în .X. pentru remedierea defectiunilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei neacoperită din refacturarea cheltuielilor a fost repusă în veniturile lunii .X. 2005 întrucât în contractul de export în comision nu există nici o clauză din care să rezulte că unitatea comisionară are obligația acoperirii cheltuielilor rezultate din remedierea defectiunilor constatate de către beneficiar.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 17 și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

3.2 Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de .X. lei, reprezentând lucrări agricole executate pentru culturile de orz, grâu și pregătire ogor, neimobilizate de către unitate în contul contabil 331 "Produse în curs de execuție", prin creditarea contului contabil 711 "Variația stocurilor", încalcându-se astfel prevederile pct. 132 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 17 și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

3.3 Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea la 31.X.2005 in situatiile financiare anuale nu a efectuat repartizări din profitul net de natura rezervelor legale diminuand profitul impozabil al anului fiscal 2005 cu suma de .X. lei,

Organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul aceasta suma ca deductibila fiscal, deoarece in perioada verificata nu s-au inregistrat constituirii sau creșteri nete ale rezervei legale.

Organele de inspectie fiscala, au calculat in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

3.4 Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in mod eronat, societatea, a tratat din punct de vedere fiscal contractele de leasing financiar ca fiind operaționale, incluzând astfel pe costuri (cont contabil 612 -cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune si chiriile) intreaga suma pretinsa de locatori, drept rata lunara, incalcand astfel prevederile art. art. 25 din Legea nr. 571/23.X.2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, urmare a reconsiderării cheltuielilor inregistrate eronat drept chirii si a cheltuielilor legale privind amortizarea, societatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, au calculat in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

3.5 Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, in mod eronat societatea a considerat deductibila fiscal suma de .X. lei , parte din provizioanele constituite de .X. lei - reprezentând contravaloarea integrala a tranzacției imobiliare incheiata in luna .X. 2005 si contestata de către acționarul .X.

In conformitate cu prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/23.X.2003 privind Codul Fiscal, societatea avea dreptul sa constituie un provizion deductibil in suma de .X. lei (.X. lei x25%), cu .X. lei mai puțin decât cel constituit de societate.

Organele de inspectie fiscala, au calculat in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei.

3.6 Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2004, societatea a inregistrat cheltuieli de sponsorizare in suma totala de .X. lei si a diminuat impozitul pe profit cu intreaga suma, incalcand prevederile art. 21, alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/23.X.2003 privind Codul Fiscal:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea dreptul la un credit fiscal de .X. lei, cu .X. lei mai puțin (.X. lei - .X. lei).

Organele de inspectie fiscala au stabilit, pe total perioada verificata, urmare calculării reducerii impozitului pe profit datorat cu sume reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea in limitele si in condițiile legii o diferența suplimentara de impozit pe profit de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca urmare modului de interpretare eronata a operațiunii de instrainare a unui activ in trimestrul I 2005, societatea a calculat impozit pe profit cu .X. lei mai mult decat cel datorat.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe profit in suma totala de .X. lei si majorări de intarziere aferente in suma de .X. lei.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si suma de .X. reprezentand majorari de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca societatea avea dreptul sa-si diminueze veniturile cu sumele pretinse a fi datorate catre .X.LTD in conditiile in care contractele cu beneficiarii proiectelor erau cu pret fix, neexistand acte care sa ateste diminuarea valorii din contract.

In fapt, societatea contestatoare, in calitate de subcontractor a incheiat cu firma .X.Limited .X./X. .X. LTD in calitate de contractor, contractul de subantrepriza pentru realizarea unor lucrări de reabilitare .X.(.X.), pentru suma de .X. USD, precum si contractul de subantrepriza pentru realizarea unor lucrări de reabilitare si creare de facilitati la terminalul .x. - .x., pentru suma de .X. USD.

Prin contractele incheiate, la art. 4 "Executarea lucrarilor subcontractate" s-a prevazut ca subcontractorul/.x."*va executa si finaliza lucrarile subcontractate din prezentul subcontract si strict in conformitate cu el in toate aspectele lor si spre satisfacerea rezonabila si acceptarea contractorului...*" iar la art. 5 "Pretul subcontractului" s-a prevazut ca "*in vederea executarii corespunzatoare a subcontractului spre satisfacerea si acceptarea contractorului/angajatorului, subcontractorul i se va plati suma totata de ..*"

In data de 02.X.2001 societatea contestatoare a incheiat cu firma .x. un contract de creditare, prin care aceasta se obliga sa finanteze parte din cheltuielile locale efectuate pentru cele doua proiecte.

Urmare finalizării lucrărilor contractate cu firma .X.na .X. Service Ltd. pentru proiectul .x., in conformitate cu art.6 - Condiții de plata din

contract, a fost emisa factura externa (invoice) nr. 6.0/ESC&IBP/.X. 2004 cu valoarea de .X. USD si factura fiscala seria PHVDW nr. .X. in suma de .X. lei reprezentad diferența rămasa de facturat din valoarea totala a contractului.

Prin factura fiscala nr. .X./15 .X. 2005, societatea a stornat parte din factura menționata mai sus, iar veniturile au fost diminuate corespunzător cu suma de .X. lei, echivalentul a .X. USD, intocmindu-se nota de creditare, prin care se autorizează .X. Service Ltd de a deduce si plati direct contravaloarea serviciilor prestate de către o alta firma, .X. din valoarea facturata, in baza contractului de creditare din 02.X.2001, prin care aceasta se obliga sa finanteze parte din cheltuielile locale efectuate pentru cele doua proiecte

In acelasi mod a procedat societatea in data de 23.X.2005, cand a intocmit o a doua nota de creditare si o factura fiscala de stornare, nr. .X., prin care s-a corectat factura externa (invoice) nr.6.0/ESC&IBP/.X. 2004 cu suma de .X. USD, respectiv .X. lei .

Prin notele de creditare menționate contravaloarea inițiala a invoice nr.6.0/ESC&IBP/.X. 2004 a fost corectata succesiv de la .X. USD (conform contractului) la .X. USD si ulterior la .X. USD.

Referitor la contractul de reabilitare .X., societatea a emis invoice 6.0/.X./.X. 2005 pentru transele stabilite conform art. 6 din contract, din care s-a scăzut suma plătită pe perioada executării proiectului, de .X.USD si suma .X. USD care potrivit societatii reprezinta contravaloarea serviciilor prestate de firma .x.LTD, rezultând suma datorata de .x.către societate de .X. USD.

Valoarea inițiala a contractului a fost diminuata cu suma de .X. USD, si implicit valoarea veniturilor obținute din activitatea desfășurata cu suma de .X. lei, reprezentând transe din contract pe care societatea dispune beneficiarului sa le plateasca unei alte firme, respectiv .X..

In drept, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

"(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."

Din analiza contractelor incheiate de contestatoare cu firma .X. din .X. rezulta ca acestea au fost incheiate pe pret fix si nu cuprind clauze de descrestere a pretului, ca societatea nu detine acte aditionale prin care valoarea initiala sa fie modificata cu acordul personelor juridice implicate.

Din documentele anexate nu rezulta ca firma .X. in calitate de contractor principal a subcontractat servicii pentru proiectul din .X. si firmei .X. LTD ci doar societatii contestatoare, nexistand documente din care sa rezulte implicarea celei de-a doua entitati in derularea contractului si din care sa rezulte ca parte din lucrarea contractata a fost cedata in favoarea

unei alte persoane juridice care sa fi inregistrat la randul ei venituri din serviciile prestate.

Dupa stornarea facturilor emise initial societatea nu a intocmit factura invoice de stornare ci a intocmit notele de creditare pentru care nu exista confirmarea clientului.

De asemenea, se retine ca la emiterea facturilor de stornare, contractul de finantare nu se poate constitui ca document primar intrucat contestatoarele nu prezinta documente care sa ateste punerea in executare a contractului si care sa defineasca concret in ce au constat serviciile prestate, simpla incheiere a contractului, care a stat la baza emiterii facturilor de stornare, nu reprezinta o conditie suficienta pentru ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

La dosarul cauzei, societatea contestatoare nu a depus documente care sa justifice ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obtinute si sa cuprinda natura si continutul operatiunii patrimoniale precum si efectele obtinute ca urmare a realizarii unor astfel de cheltuieli, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ce *"pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...]"*

De asemenea, se retine ca notele de credit prin care s-a dispus diminuarea veniturilor nu au la baza documente justificative care sa contina denumirea eventualilor furnizori de materii prime si servicii, bunurile si serviciile furnizate, precum si confirmarea beneficiarului ca acestea au fost incorporate in proiectul supus executiei.

Astfel, in mod legal organele de inspectie fiscala au repus pe venituri suma de .X. lei, aferenta facturilor stornate, si au calculat in sarcina societatii suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit.

Referitor la sustinerea societatii ca nu era necesara incheierea unui act aditional la contractele incheiate pe suma fixa cu .x.si .x. Ltd., după cum, de asemenea, nu era necesar nici ca .x.Ltd. sa fie subcontractor .x.si .x. Ltd. in cadrul celor doua proiecte, asa cum a considerat organul de inspectie fiscala, căci ordonarea plăților către .x.Ltd. s-a efectuat in cadrul stipulației pentru altul, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat legea fiscala, care reprezinta legea speciala aplicabila in speta deroga de la reglementarile generale care guverneaza conventiile incheiate intre parti si asa cum s-a aratat mai sus, societatea nu detine documente din care sa rezulte in ce au constat prestatiile firmei .x.Ltd. precum si confirmarea beneficiarului ca acestea au fost incorporate in proiectul supus executiei.

Mai mult, existenta unor clauze contractuale in folosul terrei persoane, .x.Ltd., in contractele de subantrepriza incheiate cu .x.si .x. Ltd., tine de esenta stipulatiei pentru altul care pentru a produce efecte juridice trebuie sa intruneasca cumulativ toate conditiile de valabilitate pentru contracte, in general, prevazute de art. 948 Cod civil, precum si faptul ca

vointa de a stipula trebuie sa fie neechivoca, persoana tertului beneficiar trebuie sa fie determinata la momentul incheierii contractului.

Or, faptul ca societatea invoca corespondenta cu contractorii principali care au comunicat acesteia ca plata facturii initiale nu poate fi onorata pana cand nu vor fi clarificate pretentiile financiare ale .x.Ltd., referitoare la finantarea celor doua proiecte nu este de natura sa conduca la concluzia ca ne aflam in prezenta unei stipulatii pentru altul.

Avand in vedere cele de mai sus se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, stabilite prin decizia de impunere nr. .X./09.X.2006 ca urmare a raportului de inspectie fiscala nr. .X./09.X.2006, incheiate de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova, acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul in suma de .X. lei lei reprezentand impozit pe profit, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere in suma de .X. aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care contestatia va fi respinsa si pentru aceasta suma.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra legalitatii majorarii de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor societatii cu suma de .X. lei aferenta diminuarii provizionelor in conditiile in care pe baza instrumentarii spetei de catre organele de inspectie fiscala si din documentele aflate la dosar nu se poate stabili daca provizioanele in cauza au fost constituite in conformitate cu dispozitiile actelor normative incidente in materie.

In fapt, societatea a constituit in anul 2004, provizioane pentru facturile .X./10.2004 si nr. .X./12.2004, respectiv pentru venituri de .X. lei si X lei, prin notele contabile nr.22 si nr. 23 din 31.X.2004, folosind articolul contabil 117 Rezultatul reportat = 491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți"

De asemenea, societatea a constituit provizioane pentru factura .X./12.2004 si facturile .X., nr. .X. din 31.X.2004 in valoare de X lei si respectiv .X. lei prin nota contabila nr. 37/31.X.2004, folosind articolul contabil 681"Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" =491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți". In acest caz suma de X lei se regaseste in declarația privind impozitul

pe profit pe anul 2004, la randul 30 ca cheltuiala nedeductibila pentru provizioane inregistrate pe seama cheltuielilor in anul 2004.

La data de 31.X.2005, societatea a evaluat creantele respective la cursul de schimb din acea data, iar diferenta rezultata de .X. lei a fost inregistrata cu nota contabila nr. 24/31.X.2005 folosind articolul contabil 491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți" = 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare".

Suma de .X. lei a fost inscrisa de societate in declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2005 la rd. 21 Alte venituri neimpozabile.

In drept, art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

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

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;***
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;***
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;***
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;***
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;***

Pct. 53 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, prevede:

"Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora."

Având în vedere cele de mai sus, din analiza documentelor aflate la dosar nu rezulta dacă societatea a respectat modalitatea de constituire a provizioanelor prevăzută la art. 22 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei nu sunt depuse toate documentele primare pentru ca organul de soluționare să poată stabili dacă provizioanele au fost constituite în cuantumul prevăzut de lege și dacă la evaluarea acestora societatea s-a conformat dispozițiilor legale incidente în materie.

Mai mult, din documentele existente la dosar rezulta că societatea a înregistrat diferențele favorabile și nefavorabile de curs valutar pe cumul și nu pentru fiecare creanță în parte în condițiile în care facturile nr. .X., nr. .X. și nr. .X./12.2004 au rezultat diferențe favorabile de curs valutar în suma de X lei iar pentru facturile nr. .X./10.2004 și nr. .X./12.2004 au rezultat diferențe nefavorabile în suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că diferențele de curs valutar aferente evaluării creanțelor fiscale la sfârșitul anului 2005 se înregistrează pe venituri impozabile sau cheltuieli deductibile, în cazul de față fiind vorba atât de diferențe favorabile cât și de diferențe nefavorabile de curs valutar, diferența dintre acestea fiind nefavorabilă, iar tratamentul fiscal fiind cel prevăzut la art 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capitalul împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale. Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile, în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât trei.

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu inclusiv, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi, plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar,

diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1) și (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate. Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului."

De asemenea, se retine ca in speta de fata nu este vorba de anularea unui provizion, operatiune care se efectueaza in momentul incasarii creantei pentru care a fost constituit, iar diferentele de curs valutar aferente creantelor trebuie analizate din punct de vedere fiscal independent de provizioanele respective.

Avand in vedere cele de mai sus, Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta cu privire la influenta fiscala a diferentelor de curs valutar calculate si inregistrate de societate la 31.X.2005.

Prin urmare capitolul referitor la suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit, din decizia de impunere nr. .X./09.X.2006 emisa de reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Prahova, se va desfiinta in temeiul prevederilor art. 186 alin 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, urmând ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie si in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare in perioada verificata.

Pe cale de consecinta, avand in vedere cele de mai sus se va desfiinta si capitolul referitor la majorarile de intarziere aferente in suma de X lei, conform principiului de drept accesoriul urmeaza principalul.

3. Referitor la suma totala de X lei din care suma de X lei reprezinta impozit pe profit si suma de X lei reprezinta dobanzi, *cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fond asupra acestor capete de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.*

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. .X./09.X.2006 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .X./09.X.2006 incheiate de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova, organele de inspectie fiscala au calculat de plata in sarcina societatii suma de X lei reprezentand impozit pe profit si suma de X lei reprezentand dobanzi aferente, ca urmare a stornarii eronate din venituri a unor sume reprezentand echivalentul unor cheltuieli de remediere si reconditionare, neimobilizarea de societate in contul contabil 331 "Productie in curs de executie" a unor sume reprezentand contravaloarea unor lucrari, reconsiderarea unor cheltuieli inregistrate eronat ca deductibile, cheltuieli cu sponsorizarea peste limitele legale.

SC .X.SRL nu si-a motivat aceste capete de cerere prin contestatia nr..X./04.X.2004 formulata impotriva deciziei de impunere nr. .X./09.X.2006 .

In drept, art.176 alin.1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele :

“Forma și conținutul contestației:

Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt si de drept

d) dovezile pe care se intemeiaza;”

Pct 12.1.din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Avand in vedere cele retinute mai sus, faptul ca societatea nu aduce nici un argument referitor la stabilirea de catre organele fiscale a impozitului pe profit si dobanzilor aferente si quantumul acestora, contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru suma de X lei reprezentand impozit pe profit si suma de X lei reprezentand dobanzi aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.184 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC .x.SRL pentru suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si suma de .X. lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

2. Desfiintarea deciziei de impunere nr. .X./09.X.2006 emisa de reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Xpentru capitolul referitor la suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit si suma de X lei reprezentand majorarile de intarziere aferente.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma totala de X lei din care suma de X lei reprezinta impozit pe profit si suma de X lei reprezinta majorari de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .x., in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL

X

X

834.809

249.377 lei

la anularea provizioanelor societatea avea dreptul sa inregistreze c/v acestora la venituri neimpozabile in conditiile in care diferentele nefavorabile de curs valutar pentru facturile aferent carora au fost constituite provizioanele au fost inregistrate in categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

20 «Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil: Veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere »,

Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările si completările ulterioare, la pct.20 precizează :

« Sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum suntveniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor. »

desi aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, au fost inregistrate in corespondenta cu contul contabil 117, fara a avea stabilit si tratamentul fiscal corespunzator la determinarea impozitului pe profit.

Pentru provizioanele constituite si inregistrate in contul contabil 6812 si considerate nedeductibile fiscal in anul 2004, in urma evaluarii creantelor la cursul de schimb la data de 31.X.2005, diferenta favorabila trebuia inregistrata tot pe cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal si nu pe venituri neimpozabile asa cum in mod eronat a procedat societatea inregistrand pe cumulat diferentele rezultate si nu pentru fiecare creanta in parte.

In consecinta intrucat diferentele favorabile ca urmare a evaluarii creantelor la cursul de schimb la 31.X.2005, au fost inscrise pe cheltuieli deductibile, societatea era obligata sa inregistreze venituri impozabile la anularea provizionului.

In mod legal organele de inspectie fiscala au majorat veniturile cu suma de .X. lei si au calculat impozit pe profit in suma de .X. lei.

Avand in vedere cele de mai sus se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, stabilite prin decizia de impunere nr. .X./09.X.2006 ca urmare a raportul de inspectie fiscala nr. .X./09.X.2006, incheiate de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova, acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat

debitul in suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere in suma de 12.592 lei aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care contestatia va fi respinsa si pentru aceasta suma.