

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad prin adresa nr....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr....., asupra contestatiei formulate de S.C. X S.R.L., înregistrata la Activitatea de Control Fiscal Arad sub nr..... si la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad sub nr.....

Societatea comerciala X S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.....si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..... si solicita diminuarea debitului stabilit în sarcina sa cu suma de .... lei reprezentând impozit pe profit, majorari de întârziere, dobânzi si penalitati de întârziere aferente.

Referitor la contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr..... încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad în data de ....., s-au retinut urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala, republicat prevede:

“ART. 83

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

(1) *Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) *prin declaratie fiscala, în conditiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 84

*Decizia de impunere*

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

(2) *Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 85

*Forma si continutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească conditiile prevăzute la art. 43.[...]*  
coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 106

*Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale*

(1) *Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.*

(2) *Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.[...]*

*Norme metodologice:*

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competenta de solutionare conferita de art. 175 si urmatoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 175

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.*

(4) *Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere factic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1378 din 19.09.2005 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*"La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, impreuna cu anexele, contine .... pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, impotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii."*

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila societatii petente si aceasta fiind cea care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.... încheiat în data de ....., contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

În legatura cu contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .... emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Arad, s-au retinut urmatoarele:

Suma totala contestata de societate este de .... lei RON si reprezinta impozit pe profit, majorari de întârziere, dobânzi si penalitati de întârziere.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestația a fost semnată de reprezentantul societății petente, avocat ...pentru care s-a prezentat împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 176 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

Petenta S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .... și solicită diminuarea debitului stabilit în sarcina sa cu suma de .... lei RON reprezentând impozit pe profit, majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- suma contestată de societate face obiectul cap. III.8 “Constatare fiscale cu privire la impozitul pe profit” punctul 2 litera f) cu privire la proviziunile pentru garanții de bună execuție acordate clienților;

- societatea petentă în calitate de executant a încheiat în data de ....1998 cu S.C. X S.A. Arad în calitate de beneficiar contractul nr. ....având ca obiect livrarea către beneficiar a 100 bucăți troleibuze în perioada 1999 – 2000, termenul final de livrare fiind 31.12.2000. Conform actelor adiționale la contractul nr. ....condițiile și termenele de livrare au fost modificate, astfel încât execuția și livrarea s-a făcut până la 31.12.2002;

- conform contractului, S.C. X S.R.L. Arad garantează calitatea troleibuzelor timp de 24 luni, garanția începând din momentul punerii în funcțiune a troleibuzelor, conform art. 16 și art. 18 din contractul nr. .... iar conform art. 13 din contract modificat prin actul adițional din data de .... executantul se obligă să constituie o garanție de bună execuție de 5% din valoarea contractului prin reținerea procentului de 5% din valoarea fiecărui troleibuz, suma ce se depune de către beneficiar pe numele executantului într-un cont purtător de dobânzi la Banca ....și se restituie în maxim 3 zile lucrătoare de la îndeplinirea tuturor obligațiilor stabilite prin contract, după expirarea perioadei de garanție a troleibuzelor;

- în conformitate cu prevederile H.G. nr. 335/1995 republicată, societatea a constituit și înregistrat în evidența contabilă provizioane pentru garanții de bună execuție pentru livrările din perioada 01.01.2001 – 31.12.2001 în suma totală de ....lei, suma care se regăsește în soldul contului de provizioane ca sold inițial la 01.01.2002, situație acceptată de organele de inspecție fiscală;

- pentru perioada 01.01.2002 – 30.06.2002 societatea a constituit provizioane în suma de .... lei pe care le-a considerat deductibile având în vedere prevederile art. 1 lit. c) alin. 4 din H.G. nr. 335/1995 republicată întrucât susține că, în condițiile în care, în anul precedent respectiv anul 2001 nu a înregistrat cheltuieli cu remedierile în perioada de garanție pentru produsele livrate și nici nu a avut cheltuieli efective privind remedierile în primele luni ale anului 2002, are posibilitatea constituirii de provizioane deductibile pentru garanții de bună execuție la nivelul cotei prevăzută în contract;

- pentru livrările din perioada 01.07.2002 – 31.12.2002 când constituirea proviziunelor este reglementată de H.G. nr. 830/31.07.2002 societatea a constituit provizioane pentru garanții de bună execuție dar având în vedere că în exercitiul financiar precedent (anul 2001) nu a avut cheltuieli cu remedierile în perioada de garanție, cota la care a constituit provizion a fost cea prevăzută în contractul .... și actul adițional aferent contractului încheiat în 30.08.1999 și care se referă la livrările efectuate până la 31.12.2002, valoarea provizionului constituit și considerat deductibil fiscal de societate fiind de .... lei, situație neacceptată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care au stabilit impozit pe profit de plată suplimentar cu dobânzile și penalitățile aferente;

- opinia societății petente față de constatările organelor de control este aceea că H.G. nr. 830/2002 în enunțul său de la art. 1 lit. b) nu face nici o referire la situația în care societatea în exercitiul financiar precedent sau în perioada anterioară nu a înregistrat cheltuieli cu remedierile în perioada de garanție pentru produsele livrate, singura mențiune

fiind “ (...) la nivelul cotelor prevazute în contractele încheiate, dar nu mai mult decât cota medie realizata în exercitiul financiar precedent” astfel încât nivelul maxim al provizionului constituit este limitat la nivelul cotei medii atunci când ea exista, în caz contrar limita maxima este cota stabilita prin contract;

- petenta afirma ca, făcând o comparatie între H.G. nr. 335/1995 republicata si H.G. nr. 830/2002 se constata ca singura modificare majora o reprezinta trecerea de la calcularea si înregistrarea provizioanelor lunar la trimestrial, celelalte modificari introduse în enuntul textului fiind interpretative, rezultând ca H.G. nr. 830/2002 nu respecta un principiu fundamental al unui act normativ care stipuleaza ca el trebuie sa fie clar, concis si neinterpretabil;

- de asemenea, în sustinerea afirmatiilor sale petenta citeaza prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate de la 01.01.2004 si ale pct. 52 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 si concluzioneaza ca a procedat corect înregistrând provizionul calculat la nivelul trim III si trim IV 2002 ca o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil, drept pentru care a procedat la recalcularea impozitului pe profit fata de cel stabilit de organele de inspectie fiscala.

Fata de cele prezentate, societatea petenta solicita admiterea contestatiei pentru sumele reprezentând .... lei impozit pe profit stabilit suplimentar, ..... lei dobanzi, ..... lei penalitati de întârziere si ..... lei majorari de întârziere.

**II. Verificarea societatii petente a avut ca obiectiv modul de constituire, evidentiere si declarare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului iar în ceea ce priveste impozitul pe profit a fost verificata perioada 2002 – 2005.**

Urmare verificarii efectuate, organele de control au constatat ca societatea a înregistrat în perioada 01.01.2002 – 31.12.2004 cheltuieli cu provizioanele pentru riscuri si cheltuieli, respectiv provizioane pentru garantii de buna executie acordate clientilor si venituri din provizioane ca urmare a expirarii perioadei de garantie a bunurilor livrate.

Societatea a constituit si înregistrat în evidenta contabila provizioane pentru garantii de buna executie pentru livrarile din perioada 01.01.2001 – 31.12.2001 în suma totala de ..... lei ( ..... RON) suma care se regaseste în soldul contului de provizioane la 31.12.2001, perioada necuprinsa în inspectia fiscala generala efectuata de organele de inspectie fiscala.

În anul 2002, S.C. X S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal provizioane pentru garantii de buna executie acordate clientilor pentru troleibuzele livrate si pentru care au fost încheiate contracte de garantii în suma totala de .....lei, astfel încat la 31.12.2002 soldul contului de provizioane a fost de .....lei.

În luna decembrie 2003, societatea a reluat la venituri suma de ..... lei care reprezinta garantia în cota de 5% pentru primele 42 de troleibuze livrate în perioada 1999 – 2001 si care au iesit din garantie conform contractului. În anul 2004, societatea petenta a fost auditata de firma de audit PriceWaterhouseCoopers Audit S.R.L. Timisoara care a considerat ca provizionul a fost diminuat eronat cu suma de ..... lei “ deoarece s-a trecut la venituri si suma reprezentând garantia de 5% pentru primele 15 bucati troleibuze” pentru care societatea nu a constituit provizion, astfel ca s-au diminuat veniturile din provizioane cu suma de ..... lei.

În luna decembrie 2004, societatea petenta a reluat la venituri suma de ..... lei reprezentând garantia pentru celelalte troleibuze care au iesit din garantie conform contractului.

Cu adresa înregistrata la societate sub nr....., organele de inspectie fiscala au solicitat în scris situatia cheltuielilor efectuate cu remedierile în perioada de garantie în exercitiile financiare 2001 – 2004. Cu adresa înregistrata la societate sub nr. ...., societatea a precizat ca, în perioada 2001 – 2003 nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu

remediile produselor livrate pe baza de garantii, prin urmare organele de control au stabilit ca, cota medie a cheltuielilor realizate în exercitiul financiar precedent este zero.

Organele de control au considerat ca, întrucât cheltuielile cu provizioanele pentru garantii de buna executie care sunt aferente livrarilor de troleibuze din perioada 01.07.2002 – 31.12.2002, în suma totala de ..... lei, au fost constituite peste limitele admise de lege, acestea reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, societatea încalcând prevederile art. 1 lit. b). din H.G. nr. 830/2002 si au procedat la recalcularea profitului impozabil în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (7) lit. d) din Legea nr. 414/2002 cu completarile si modificarile ulterioare stabilind în sarcina petentei debit reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit suplimentar, organele de control au procedat la calcularea de dobânzi de întârziere, majorari de întârziere si penalitati de întârziere, conform prevederilor legale.

**III.** Având în vedere actele si documentele depuse în sustinerea cauzei, motivele invocate de petenta si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca, în mod corect si legal, reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala au stabilit în sarcina petentei suma totala de ..... lei RON reprezentând ..... lei RON impozit pe profit suplimentar, ..... lei RON majorari de întârziere, .... lei RON dobânzi si ..... lei RON penalitati de întârziere aferente.

În fapt, societatea petenta în calitate de executant a încheiat cu S.C. Y S.A. Arad în calitate de beneficiar contractul nr.....avand ca obiect livrarea catre beneficiar a 100 bucati troleibuze în perioada 1999 – 2000, termenul final de livrare fiind 31.12.2000 iar valoarea totala a contractului fiind de ....USD. Conform actelor aditionale la contractul nr....., conditiile si termenele de livrare au fost modificate, astfel încât executia si livrarea s-a facut pâna la 31.12.2002.

S.C. X S.R.L. garanteaza calitatea troleibuzelor timp de 24 luni, garantia începând din momentul punerii în functiune a troleibuzelor, conform art. 16 si art. 18 din contractul nr. .... iar conform art. 13 din contract modificat prin actul aditional, executantul se obliga sa constituie o garantie de buna executie de 5% din valoarea contractului prin retinerea procentului de 5% din valoarea fiecarui troleibuz , suma ce se depune de catre beneficiar pe numele executantului într-un cont purtator de dobânzi la Banca ..... Sucursala Arad si se restituie în maxim 3 zile lucratoare de la îndeplinirea tuturor obligatiilor stabilite prin contract, dupa expirarea perioadei de garantie a troleibuzelor.

Organele de control au constatat ca garantia de 5% inclusiv dobânda aferenta acesteia în suma totala de ..... lei din care garantia de buna executie în suma de ..... lei si dobânda aferenta acestei garantii în suma de ..... lei a fost încasata de S.C. X S.R.L. de la S.C. Y S.A. Arad în data de .... cu O.P. nr. .... si nu la expirarea perioadei de garantie a troleibuzelor.

Societatea a constituit si înregistrat în evidenta contabila provizioane pentru garantii de buna executie pentru livrarile din perioada 01.01.2001 – 31.12.2001 în suma totala de ..... lei ( ..... RON) suma care se regaseste în soldul contului de provizioane la 31.12.2001, perioada necuprinsa în inspectia fiscala generala efectuata de organele de inspectie fiscala.

În legatura cu afirmatia petentei din contestatie "(...) societatea constituie si înregistreaza provizioane pentru garantii de buna executie pentru livrarile efectuate pâna la 31.12.2001 în suma de ..... lei, suma care se regaseste în soldul contului de provizioane ca sold initial la 01.01.2002, situatie acceptata de organele de inspectie fiscala", aceasta nu a putut fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care, perioada



01.01.2001 – 31.12.2001 nu a fost cuprinsa în inspectia fiscala generala efectuata de organele de inspectie fiscala.

În contestatia formulata, societatea petenta afirma ca pentru perioada 01.01.2002 – 30.06.2002 societatea a constituit provizioane pentru garantii de buna executie acordate clientilor în suma de ..... lei ( ..... RON) suma oglindita extracontabil în situatia privind calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2002, considerând-o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil.

În legatura cu aceasta sustinere, s-a retinut ca din documentele existente la dosarul cauzei respectiv adresa înregistrata la S.C. X S.R.L. sub nr..... prin care societatea a comunicat în scris organelor de inspectie fiscala modul de constituire a provizioanelor pentru riscuri si cheltuieli si de reluare la venituri a acestora pentru perioada 31.12.2001 – 31.12.2004, nu a rezultat ca societatea a înregistrat extracontabil la data de 30.06.2002 provizioane în suma de .....lei ( .....RON).

În conformitate cu cele retinute de organele de control în raportul de inspectie fiscala întocmit, respectiv anexa nr. III 8.22 pag. 2 la raportul de inspectie fiscala, din evidenta contabila si din modul de calcul al impozitului pe profit a rezultat ca, la data de 30.06.2002, societatea nu a constituit provizioane deductibile fiscal în suma de ..... lei înregistrând un impozit pe profit în suma de ..... lei ( .... RON) si nu o pierdere fiscala în suma de ..... lei (..... RON) asa cum rezulta din anexa nr. 2 la contestatia depusa.

În legatura cu recalcularea impozitului pe profit aferent trimestrului II 2002 efectuata de societatea petenta în Anexa nr. 2 la contestatia depusa, aratam urmatoarele:

Conform art. 1 lit. c) si art. 5 din H.G. nr. 335/1995 republicata privind regimul constituirii, utilizării și deductibilitatii fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare

*“c) provizioane pentru garanții de buna execuție, acordate clienților conform clauzelor contractuale, în limita cheltuielilor prevăzute pentru efectuarea remedierilor în perioada de garanție.*

*Aceste provizioane se constituie lunar numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul lunii respective, ce au perioada de garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decât cota medie realizată în exercițiul financiar precedent.*

*Cota medie realizată în exercițiul financiar precedent reprezintă raportul dintre cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanție și veniturile realizate din vânzarea bunurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, pentru care s-au acordat garanții conform contractelor încheiate. Pentru lucrările de construcții care necesita garanții de buna execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie lunar în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.*

*În situațiile în care în anul precedent nu au existat cheltuieli cu remedierile în perioada de garanție, în anul curent provizioanele pentru garanția de buna execuție se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult decât cota prevăzută în contract.*

*Înregistrarea la venituri a provizioanelor create pentru garanțiile de buna execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.*

[...]

#### **ART. 5**

*Nu vor beneficia de deductibilitatea fiscală provizioanele constituite peste limitele prevăzute la art. 1 și 2, precum și cele constituite în alte moduri decât cele prevăzute în prezenta hotărâre.”*

În raport de prevederile legale mai sus prezentate, societatea putea constitui provizioane pentru garanții de buna executie numai până la nivelul cheltuielilor cu remedierile înregistrate în contabilitate, însă în condițiile în care societatea petenta nu a înregistrat cheltuieli cu remedierile în anul 2001 și nici în perioada 01.01.2002 – 30.06.2002 rezulta că nu poate beneficia de deducerea din profitul impozabil la data de 30.06.2006 a provizioanelor în suma de ..... lei (..... RON) în conformitate cu prevederile art. 4 alin. 3 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit republicată cu modificările și completările ulterioare unde se arată că, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea la calculul profitului impozabil sunt *“sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și provizioanelor peste limita legală”*.

În anul 2002, S.C. X S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal provizioane pentru garanții de buna executie acordate clienților pentru troleibuzele livrate și pentru care au fost încheiate contracte de garanții în suma totală de ..... lei, astfel încât la 31.12.2002 soldul contului de provizioane a fost de ..... lei.

Cu adresa înregistrată la societate sub nr....., organele de inspecție fiscală au solicitat în scris situația cheltuielilor efectuate cu remedierile în perioada de garanție în exercitiile financiare 2001 – 2004.

Din precizările comunicate de societate cu adresa înregistrată sub nr..... *“(...) toate componentele și subansamblurile care au intrat în construcția unui troleibuz au garanție din partea producătorului sau livratorului, care era obligat să înlocuiască componentele defecte și nu să le repare.*

SC X S.R.L. nu a efectuat nici un fel de cheltuieli legate de funcționarea troleibuzelor, garanția reținută de client la plata facturii reprezintă un procent fix din valoarea facturată, urmând a fi disponibilizată la expirarea termenului precizat în contract”, s-a reținut că în perioada 2001 – 2003 societatea nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu remedierile produselor livrate, prin urmare cota medie a cheltuielilor realizate în exercitiul financiar precedent este zero.

În drept, conform art. 9 alin. (7) lit. d) din Legea nr. 414/2002 cu modificările și completările ulterioare:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*(...)*

*d) sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului;”*

Regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici pentru perioada 01.07.2002 – 31.12.2003 este reglementat de Hotărârea Guvernului nr. 830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, unde se arată:

*“ART. 1*

*Agenții economici persoane juridice, cu excepția băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și a fondurilor de garantare, constituie următoarele provizioane deductibile fiscal:*

*[...]*

*b) provizioane pentru garanții de bună execuție, acordate clienților pentru remedieri în perioada de garanție, în limitele prevăzute distinct în contractele încheiate, cu condiția ca acestea să se regasească în facturile emise.*

*Aceste provizioane se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decât cota medie realizată în exercitiul financiar precedent.*

*Cota medie realizată în exercițiul financiar precedent reprezintă raportul dintre cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanție și veniturile realizate din vânzarea bunurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, pentru care s-au acordat garanții conform contractelor încheiate.*

*În cazul contribuabililor înființați în cursul unui an fiscal și pentru care nu exista un exercițiu financiar precedent, se au în vedere cotele prevăzute în contractele încheiate.*

[...]

*Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de buna execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.”*

Fata de prevederile legale mai sus citate se retine ca, nivelul maxim al provizioanelor constituite este limitat la nivelul cotei medii realizată în exercițiul financiar precedent, astfel încât pentru trimestrul III 2002 respectiv trimestrul IV 2002 societatea petenta putea sa constituie provizioane pentru garantii de buna executie numai pâna la nivelul cotei medii a cheltuielilor realizate în exercitiul financiar precedent.

Din adresa înregistrată la societate sub nr. .... a rezultat ca în perioada 2001 –2003 societatea nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu remedierile produselor livrate pe baza de garantii, prin urmare cota medie a cheltuielilor realizata în exercitiul financiar precedent este zero.

În aceste conditii, cheltuielile cu provizioanele pentru garantii de buna executie constituite peste limitele admise de lege, aferente livrarilor de troleibuze din perioada 01.07.2002 – 31.12.2002 în suma de ..... lei (..... RON) reprezinta cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil ca urmare în mod corect si legal organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil si la stabilirea în sarcina petentei a debitului suplimentar în suma de ..... lei RON reprezentând impozit pe profit, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neîntemeiata.

În legatura cu invocarea de catre societatea petenta în contestatie a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate de la 01.01.2004 si ale pct. 52 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, acestea nu au putut fi retinute întrucât nu sunt aplicabile perioadei 01.07.2002 –31.12.2002.

Referitor la dobânzile, majorarile si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma totala de .... lei RON, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ...., se retine ca stabilirea de dobânzi, majorari si penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capatul de cerere referitor la debitul în suma totala de .... lei RON reprezentând impozit pe profit suplimentar, contestatia va fi respinsa, rezulta ca si pentru capetele de cerere privind sumele de ..... lei RON – dobânzi, .... lei RON majorari, respectiv ..... lei RON penalitati de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia urmeaza a fi respinsa.

Cu privire la modul de recalculare a profitului impozabil si a impozitului pe profit efectuat de catre societatea petenta în situatiile anexate la contestatia depusa si modul de recalculare efectuat de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

În anexa nr. III.8.24 pag. 4 “Situatia privind modul de calcul al impozitului pe profit aferent trim IV 2002” la Raportul de inspectie fiscala încheiat în data de ....., printr-o eroare de calcul organele de inspectie fiscala au înscris în mod eronat la rândul “Reduceri de



impozit pe profit calculate potrivit legislatiei în vigoare” suma de ..... lei fata de suma corecta de ..... lei.

În aceste conditii, în referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, rezultând o diferenta de impozit pe profit stabilita eronat în sarcina petentei în suma de ..... lei RON, motiv pentru care din debitul total reprezentând impozit pe profit în suma de ..... lei RON au propus admiterea contestatiei pentru suma de ..... lei RON.

Pentru diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar în mod eronat în suma de .... lei RON, organele de control au calculat dobânzile, majorarile si penalitatile de întârziere aferente, rezultând urmatoarea situatie:

- .... lei RON dobânzi aferente impozitului pe profit pentru anul 2004;
- .....lei RON dobânzi aferente impozitului pe profit pentru anul 2005;
- .... lei RON majorari de întârziere aferente impozitului pe profit pentru anul 2004;
- .... lei RON penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit pentru anul 2004,

pentru aceste sume, organele de inspectie fiscala propunând admiterea contestatiei.

În drept, în considerarea dispozitiilor art. 32 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se arata:

“Art. 32

*Competenta generală*

*(1) Organele fiscale au competenta generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală. (...)*” si având în vedere ca Activitatea de Control Fiscal Arad în referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei a propus admiterea contestatiei pentru suma totala de ..... lei RON reprezentând ..... lei RON impozit pe profit stabilit suplimentar, ..... lei RON dobânzi, .... lei RON majorari de întârziere si .... lei RON penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite în sarcina societatii petente prin Decizia de impunere nr....., pentru acest capat de cerere contestatia va fi admisa.

Pentru considerentele mai sus prezentate si în temeiul prevederilor art. 9 alin. (7) lit. d) din Legea nr. 414/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 din Hotarârea Guvernului nr. 830/2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare coroborate cu prevederile art. 32, art. 83, art.84, art. 85, art. 175, art. 186 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestatiei formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.... încheiat în data de ..... de catre organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Arad, ca inadmisibila.

**2.** Respingerea contestatiei formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..... întocmita de catre organe de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Arad, pentru capatul de cerere privind suma totala de .... lei RON reprezentând .... lei RON impozit pe profit suplimentar, ..... lei RON dobânzi, .... lei RON majorari de întârziere si .... lei RON penalitati de întârziere aferente, ca neîntemeiata.

3. Admiterea contestatiei formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....întocmita de catre organe de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Arad, pentru capatul de cerere privind suma totala de .... **lei RON** reprezentând .... lei RON impozit pe profit suplimentar, .... lei RON dobânzi, .... lei RON majorari de întârziere si .... lei RON penalitati de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad, in conditiile Legii 554/2004 privind contenciosul administrativ.