



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5649/22.08.2017

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. Z S.R.L., JUD. IAȘI înregistrată la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, cu Adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. Z S.R.L.**, cod de identificare fiscală RO, înregistrată la Registrul comerțului sub nr., cu sediul în mun. Iași, str. jud. Iași, prin administrator

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.

Suma contestată este în valoare de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei sub semnătură, în data de **25.05.2017**, iar contestația a fost depusă în data de **28.06.2017** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. Z S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice solicitând anularea acesteia.

Contestatoarea precizează faptul că dintr-o eroare de interpretare a dispozițiilor legale din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei reprezentând impozit pe profit pentru activitatea desfășurată în anul fiscal 2015.

Petenta menționează faptul că impozitul pe profit stabilit este calculat la pretinsul venit realizat de societate în baza facturii fiscale seria IS VES nr., emisă de către petentă către cumpărătorul S.C. SUCT S.A. Suceava.

Factura seria IS VES nr. a fost întocmită în data de 29.12.2015 și transmisă ulterior către S.C. SUCT S.A. Suceava, societate care nu a onorat plata facturii, nerecunoscând datoria către petentă, procedând la retrimiteria facturii către aceasta în luna februarie 2016. Din acest motiv petenta a înregistrat factura seria IS VES nr. în contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”.

Contestatoarea precizează faptul că suma înregistrată în factura în cauză nu a reprezentat un venit pentru societate întrucât aceasta nu a fost încasată, iar potrivit prevederilor art. 19 din Codul fiscal se consideră venit în societate sumele efectiv încasate de societate și nicidecum sumele doar facturate.

Petenta menționează faptul că a fost nevoită să deschidă litigiu cu privire la recunoașterea creanței datorate, litigiu ce a făcut obiectul dosarului nr. de la Tribunalul Suceava și a dosarului înregistrat sub nr.

Soluția dată de instanță a fost că nu poate obține obligarea cumpărătoarei S.C. SUCT S.A. Suceava la plata facturii seria IS VES nr. decât în urma efectuării unei expertize de specialitate în stabilirea valorii în concret a creanței ce o datorează.

Contestatoarea precizează faptul că ulterior retrimiterii facturii fiscale de către cumpărător către subscrisa, dintr-o eroare umană reprezentanții societății nu au procedat la ștornarea în propria contabilitate a acestei facturi în cuantum de S lei din care suma de S lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată, operațiune necesară pentru corecția veniturilor realizate de societate în anul fiscal 2015 și care ar fi avut consecință și corecția impozitului pe profit datorat, situație permisă prin dispozițiile art. 19 alin. (3) din Codul Fiscal.

Ca urmare, petenta a procedat la corecția veniturilor, prin operațiunea de ștornare a facturii fiscale seria IS VES nr., iar în data de 29.05.2017 a transmis, cu plic recomandat, bilanțul anual pentru anul fiscal 2015 cu corecția aferentă veniturilor realizate, prin radierea acestei facturi, solicitând organului fiscal să opereze fișa fiscală a acesteia, în sensul de a constata faptul că în realitate, în urma operațiunii de ștornare a facturii în cauză societatea nu are venituri realizate la care să se calculeze un impozit pe profit în cuantum de S lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, au efectuat la S.C. Z S.R.L.

inspecția fiscală încheind Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2012-31.12.2016 pentru taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit;

- Obiectul principal de activitate cod CAEN 4120 „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*”.

Organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

În anul 2012, conform Declarației privind impozitul pe profit întocmită și depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, societatea înregistrează cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege în sumă totală de S lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă cheltuielilor de protocol reprezentând produse alimentare și nealimentare, ce depășesc limita prevăzută de lege, este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În luna decembrie 2015 societatea a înregistrat în contul 6812 „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli*” suma de S lei, reprezentând factura fiscală seria IS VES nr. / 29.12.2015 emisă către principalul beneficiar al societății respectiv S.C. SUCT S.A. Suceava. Factura fiscală seria IS VES nr. este în sumă totală de S lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, iar suma de S lei a fost înregistrată de societate în contul 704 „*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*”.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că provizionul a fost constituit datorită existenței unui litigiu între cele două societăți privind recunoașterea la plată a unor lucrări executate conform acordului contractual nr. 1900/5612/15.10.2014 „*Închiderea depozitelor urbane existente în județul Suceava*”, motiv pentru care **S.C. Z S.R.L.** a acționat în judecată S.C. SUCT S.A. Suceava.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că cheltuiala cu provizionul pentru riscuri și cheltuieli constituit de societate în sumă de S lei nu este deductibilă din punct de vedere fiscal întrucât nu îndeplinește condițiile prevăzute de prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare au stabilit o diferență de profit impozabil pentru anul 2015, în sumă de S lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

III. Având în vedere constatările organului fiscal, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care S.C. Z S.R.L. nu aduce nici un argument și nu depune documente în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organul fiscal stabilește suplimentar de plată în sarcina S.C. Z S.R.L., o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

S.C. Z S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, solicitând anularea acesteia, fără a prezenta motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În drept, cu privire la „Forma și conținutul contestației”, potrivit prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

De asemenea, prevederile punctului 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, stipulează:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

În vederea soluționării contestației, organul de soluționare competent a avut în vedere și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”,

precum și ale art. 280 alin. (1) din același act normativ, care precizează că:

“Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”,

coroborate cu prevederile punctului 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, unde se precizează următoarele:

„Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;[...]”.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, deși contestatoarea contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa, nu aduce în susținerea contestației nici un argument de fond care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin adresa nr., organul de soluționare competent a solicitat contestatoarei ca, în termen de cinci zile de la primirea adresei, să depună în completarea dosarului cauzei precizări cu privire la motivele de fapt și de drept și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Adresa nr. a fost returnată de Oficiul poștal în data de 31.07.2017 cu mențiunea „*Avizat, reavizat, expirat termenul de păstrare*”.

Având în vedere prevederile legale redate mai sus și ținând seama de faptul că contestatoarea nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, organul de soluționare competent nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca nemotivată.

2. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. Z S.R.L., documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-a stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei.**

În fapt, în luna decembrie 2015, **S.C. Z S.R.L.** a întocmit factura seria IS VES nr.pe numele S.C. SUCT S.A. Suceava, societate care nu a onorat plata facturii, nerecunoscând datoria către petentă, procedând la retrimiteria facturii către aceasta în luna februarie 2016. Din acest motiv petenta a înregistrat factura seria IS VES nr. în contul 6812 „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli*”.

Factura fiscală seria IS VES nr. este în sumă totală de S lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Petenta menționează faptul că a fost nevoită să deschidă litigiu cu privire la recunoașterea creanței datorate și din acest motiv petenta a înregistrat factura seria IS VES nr. în contul 6812 „*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli*”, respectiv suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că cheltuiala cu provizionul pentru riscuri și cheltuieli constituit de societate în sumă de S lei nu este deductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât nu îndeplinește condițiile prevăzute de prevederile art. 22, alin. (1), lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea precizează faptul că ulterior retrimiterii facturii fiscale de către cumpărător către subscrisa, dintr-o eroare umană reprezentanții societății nu au procedat la ștornarea în propria contabilitate a acestei facturi în cuantum de S lei din care suma de S lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată, operațiune necesară pentru corecția veniturilor realizate de societate în anul fiscal 2015 și care ar fi avut consecință și corecția impozitului pe profit datorat, situație permisă prin dispozițiile art. 19 alin. (3) din Codul Fiscal.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 19 Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar pct. 12, Titlul 2 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevede:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 22 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 22 Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în 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.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că **S.C. Z S.R.L.** are dreptul la deducerea provizioanelor în limita unui procent de 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, cu respectarea celor 5 condiții.

În consecință, provizioanele constituite de către **S.C. Z S.R.L.**, pentru clientul incert S.C. SUCT S.A. Suceava, ar fi putut fi deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în cuantum de 30%, dacă ar fi îndeplinit cumulativ cerințele referitoare la deductibilitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a determinat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2015, prin includerea cheltuielilor cu provizioanele ca și cheltuieli deductibile fiscal, în condițiile în care petenta nu se încadra în prevederile art. 22 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți incerti, respectiv S.C. SUCT S.A. Suceava, în sumă totală de S lei, pentru anul 2015 nu a fost contestat de petentă, aceasta precizând în contestație faptul că a procedat la corecția veniturilor, prin operațiunea de ștornare a facturii fiscale seria IS VES nr., iar în data de 29.05.2017 a transmis, cu plic recomandat, bilanțul anual pentru anul fiscal 2015 cu corecția aferentă veniturilor realizate, prin radierea acestei facturi, solicitând organului fiscal să opereze fișa fiscală a acesteia în sensul de a constatat că în realitate, în urma operațiunii de ștornare a facturii în cauză

societatea nu are venituri realizate la care să se calculeze un impozit pe profit în cuantum de lei.

În concluzie, în condițiile în care societatea nu face dovada că provizioanele îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege, aferente perioadei verificate, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu provizioanele pentru clienți neîncasați în sumă de 1.235.333 lei și au calculat impozit pe profit suplimentar în suma de lei.

Având în vedere considerentele de mai sus, urmează să se aplice prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de S.C. Z S.R.L. JUD. IA□I, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. Z S.R.L. JUD. IA□I, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit.

Art. 3 Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/ 2005 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.