

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 165 din 17 iunie 2010

privind solutionarea contestatiei formulata de

... din ...

Cu adresa nr. ... inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr., **D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de ..., impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr. ... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin *Raportul de inspectie fiscala* incheiat la data de ... si inregistrat la organul fiscal sub nr.

... are sediul social in ..., este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr..... si are codul de inregistrare in scopuri de TVA RO....

Obiectul contestatiei il reprezinta suma totala de **... lei** din care:

- lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente;
- lei - taxa pe valoarea adaugata;
-lei majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata - *Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale"*, respectiv actul atacat a fost comunicat contestatoarei la data de ..., iar contestatia a fost depusa si inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele:

"[...]CONTESTATIE

impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... din data de ..., comunicata societatii in data de

IN FAPT

Prin Raportul de Inspecție Fiscala incheiat in data de si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... din data de ..., s-au stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- *i mpozit pe profit in cuantum de lei*
- *majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in cuantum de ... lei*
- *Taxa pe valoarea adaugata - ...*
- *majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in cuantum de ... lei*

IN DREPT

1. Privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar si a majorarilor de intarziere

A) Conform art. 2.1.2. Alin.1 lit a) din decizia de impunere, organele de control ale A.N.A.F. - Activitatea de inspectie fiscala, au stabilit pentru anul 2007 un impozit pe profit in cuantum de ... lei, mai mult cu lei fata de impozitul calculat de societate in suma de lei. O parte din aceste diferente provin din inregistrarea de catre societate a provizioanelor in suma totala de ... lei, reprezentand un procent de 100% din facturile neincasate emise de (... lei), ...(... lei) si ... (.... lei).

Organele de control au incadrat aceste provizioane la art. 22 alin1 lit c) din Legea nr. 571/2003, in timp ce societatea le-a incadrat la art. 22 alin 1 lit j din aceeași lege :[...]

Diferentele pentru fiecare provizion constituit sunt urmatoarele:

.....

- creanta neincasata ron
- provizion constituit de societate (100% din creanta) ... lei, deductibil din punct de vedere fiscal in trimestrul II 2008, cf art 22 alin 1 lit j din Legea 571/2003, deoarece indeplinește cumulativ urmatoarele conditii:

- 1. Sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;*
- 2. Creanta este detinuta la persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie, conform buletinului de insolventa nr. ... din, anexat la prezenta contestatie*
- 3. nu sunt garantate de alta persoana;*

4. Sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;

5. Au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.[...]

.....

- creanta neincasata ron

- provizion constituit de societate (100% din creanta) lei, deductibil din punct de vedere fiscal in trimestrul IV 2007, cf art 22 alin 1 lit j din Legea 571/2003, deoarece indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

1. Sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;

2. Creanta este detinuta la persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie, conform buletinului de insolventa nr. ... din, anexat la prezenta contestatie

3. nu sunt garantate de alta persoana;

4. Sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;

5. Au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.[...]

....

- creanta neincasata ron

- provizion constituit de societate (100% din creanta) lei, deductibil din punct de vedere fiscal in trimestrul III 2007, cf art 22 alin 1 lit j din Legea 571/2003, deoarece indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

1. Sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;

2. Creanta este detinuta la persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie, conform buletinului de insolventa nr. ...din, anexat la prezenta contestatie

3. nu sunt garantate de alta persoana;

4. Sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;

5. Au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.[...]

Precizam ca ...avea deschise proceduri de judecata pentru recuperarea creantelor cu cele 3 societati mentionate mai sus.

B) Conform art. 2.1.2. Alin.1 lit a) din decizia de impunere, organele de control ale A.N.A.F. - Activitatea de inspectie fiscala, au stabilit cheltuiala in valoare de ... lei ca fiind nedeductibila fiscal. Aceasta suma reprezinta contravaloarea reparatiilor unui autovehicul al societatii, pentru care s-a incasat despagubire de la asigurator, ulterior. Precizam ca despagubirea incasata a fost inclusa la veniturile impozabile, astfel fiind perfect justificata inregistrarea acestei cheltuieli ca si o cheltuiala deductibila, la data incasarii venitului, pana la acea data fiind inregistrata in contul 473, conform art.21 alin 1 din Legea nr. 571/2003.[...]

Factura in cauza are numarul din data

Nota contabila de inregistrare a facturii a fost urmatoarea:

473 =401 lei (data primirii facturii)

6588 = 473 lei (la data incasarii venitului din despagubire impozitat)

Precizam ca aceste documente se regaseau in dosarele puse la dispozitia organelor de control.[...]

Avand in vedere cele prezentate mai sus solicitam modificarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..... din data de[...]"

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data dede reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Prahova la ... din, jud. Prahova, s-au constatat urmatoarele:

III. 1. Impozitul pe profit

Anul 2007

Urmare inspectiei fiscale efectuate, a fost stabilit un impozit pe profit in cuantum de ... lei (anexa nr. 1.1), mai mult cu lei fata de impozitul calculat de societate in suma de lei:

Impozitul stabilit suplimentar de lei, este consecinta fiscala a stabilirii de cheltuieli dedeductibile fiscal suplimentare in cuantum total de lei, avand in vedere urmatoarele deficiente:

A) Unitatea a inregistrat cheltuieli cu provizioanele in suma totala de lei (anexa nr. 1.3.) , reprezentand un procent de 100% din facturile neincasate emise de :

SC ... (..... lei), SC (.... lei) si SC (....lei), inainte de data de 01.01.2007.

Conform prevederilor art. 22 alin 1 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt deductibile fiscal provizioanele constituite in limita unui procent de 20% incepand cu data de 01.01.2004, 25% incepand cu data de 01.01.2005, 30% incepand cu data de 01.01.2006, din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de contribuabil care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- sunt inregistrate dupa data de 01.01.2004;

- sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 zile de la data scadentei;

- nu sunt garantate de o alta persoana;

- sunt datorate de o persoana care nu este afiliata contribuabililor;

- au fost inscrise in veniturile impozabile ale contribuabilului.

Avand in vedere prevederile mai sus mentionate, la control, au fost stabilite ca deductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele in suma delei, respectiv procentul de 30% aplicat asupra creantelor inregistrate inainte de 01.01.2007 si neincasate in suma totala de lei, diferenta delei fiind considerata cheltuiala nedeductibila fiscal (SC... -lei, SC ... - lei si SC - lei).[...]

D) Societatea a înregistrat în luna mai 2007, în rulajul debitor al contului contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" suma de lei (articol contabil 688 = 473), pentru care la control nu au fost prezentate documente justificative. Drept urmare, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în suma de lei au fost considerate nedeductibile fiscal.[...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

* Controlul fiscal efectuat ladin, jud. Prahova și concretizat prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, înregistrate în data de ..., a avut ca obiectiv, printre altele, verificarea modul de calcul, evidențiere, declarare și virare a impozitului pe profit din perioada

.... din ..., jud. Prahova are ca obiect principal de activitate "...." cod CAEN

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma delei pentru care s-au calculat majorări de întârziere aferente în suma totală de ... lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală (pag.4 și 5) încheiat la data de ...a fost stabilit pentru anul 2007 un impozit pe profit în suma de ... lei, cu lei mai mult față de impozitul pe profit calculat de societate (.... lei).

Această diferență la impozitul pe profit stabilit suplimentar la control este consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile fiscal suplimentare în suma totală de ... lei din care ... lei reprezintă cheltuieli cu provizioanele înregistrate de societate drept cheltuieli deductibile.

Prin actul de control s-a reținut că în anul 2007 societatea a înregistrat drept cheltuieli deductibile cheltuielile cu provizioanele în suma totală de ... lei, reprezentând un procent de 100% din facturile neincasate emise de S.C., S.C..... și S.C..... cu încălcarea prevederilor art. 22, alin.(1), lit.c) din Codul fiscal .

Prin art. 22, alin.(1), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se dispune:

" Provizioane și rezerve

Art. 22 - (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 neincasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de alta persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoana afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului."

H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează."

Prin contestația formulată ...din solicita modificarea actelor administrative atacate în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar la control precum și majorările de întârziere aferente susținând că organele fiscale au stabilit în mod eronat că în cauză sunt aplicabile prevederile art. 22, alin.(1), lit. c) din Codul fiscal privitor la cheltuielile cu provizioanele înregistrate de societate în anul 2007 și că sunt nedeductibile cheltuielile cu reparatia unui autovehicul conform art. 21, alin.(4), lit.f) din Legea nr. 571/2003 .

Se mai susține că societatea nu datorează nici majorări de întârziere aferente.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele inregistrate de societate in anul 2007 in suma delei, stabilite la control drept cheltuieli nedeductibile fiscal:

Contestatoarea sustine ca in cauza trebuie aplicate prevederile art. 22, alin.(1), lit. j) din Codul fiscal si nu art. 22, alin.(1), lit. c) din Codul fiscal, asa cum a stabilit organul de inspectie fiscala, respectiv cheltuielile cu provizioanele inregistrate de societate in anul 2007 sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit .

“Provizioane si rezerve

Art. 22 - (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor si provizioanelor, numai in conformitate cu prezentul articol, astfel:[...]

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

1. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;

2. creanta este detinuta la o persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie;

3. nu sunt garantate de alta persoana;

4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;

5. au fost in veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Sustinerea din contestatie precum ca in cauza sunt aplicabile prevederile art. 22, alin.(1), lit. j) din Codul fiscal nu poate fi retinuta pentru solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat acest text se refera la creantele inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007.

Textul art. 22 ,alin.(1), lit. c) si j) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se refera la cheltuielile cu provizioanele care pot fi inregistrate de contribuabili drept cheltuieli deductibile fiscal, in anumite procente din valoarea creantelor asupra clientilor, care indeplinesc conditiile stabilite prin pct.1- 5 din acest articol.

Potrivit pct. 53 din H.G. nr.44/2004, citate mai sus, creantele asupra clientilor sunt definite ca “sume datorate de clientii interni si externi pentru produse, semifabricate, materiale, marfuri etc. vandute, lucrari executate si servicii prestate, pe baza de facturi, inregistrate dupa 1 ianuarie 2004 si neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei”.

In cauza analizata organele de control au stabilit, in mod corect, ca deductibile cheltuielile cu provizioanele in suma de ... lei, respectiv procentul de 30% aplicat asupra creantelor inregistrate inainte de 01.01.2007 si neincasate in suma totala de ... lei, diferenta de ... lei fiind considerata cheltuiala nedeductibila fiscal conform art. 22, alin.(1), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.53 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citate mai sus.

In sustinerea punctului sau de vedere contestatoarea a depus 3 Buletine de insolventa, respectiv Buletinele de insolventa nr. privind S.C. ..., nr. privind S.C. ... si nr. .. privind S.C.din care reiese ca doar pentru S.C. ... este declarata procedura de deschidere a falimentului din octombrie 2007.

Nici sustinerea din contestatie potrivit careia creantele in suma totala de ... lei, neincasate, sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007 nu este reala.

In cauza nu sunt asadar aplicabile prevederile art. 22, alin.(1), lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum sustine contestatoarea intrucat creantele in suma totala de ... lei, neincasate de la S.C....., S.C.... si S.C. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004, sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei, nu sunt garantate de alta persoana, sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului si au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.

Pentru aceste considerente **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru suma de lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control, respectiv pentru suma de ... lei impozit pe profit aferent (... lei x 16%).**

Referitor la suma totala de lei, reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar la control :

În fapt, organul de solutionare a contestatiei retine ca stabilirea majorarilor de intarziere în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Întrucat in sarcina contestatoarei a fost retinut ca fiind datorat debitul de natura impozitului pe profit in suma totala de ...lei, pentru perioada, aceasta datorează si

majorarile de întârziere aferente, calculate de inspectorii fiscali pentru perioada in suma totala de lei, potrivit principiului de drept *accesoriul urmeaza soarta principalului*.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se prevede:

“ Dispoziții generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.[...]

ART. 120

Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Pentru aceste considerente **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru suma totala de lei, reprezentand majorari de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar la control.**

Referitor la cheltuielile cu reparatia unui autovehicol in suma de lei stabilite la control drept cheltuieli nedeductibile fiscal:

Contestatoarea sustine ca in cauza organele fiscale trebuiau sa aiba in vedere “ca aceasta suma reprezinta contravaloarea reparatiilor unui autovehicul al societatii, pentru care s-a incasat despagubire de la asigurator, ulterior.” Si ca “ despagubirea incasata a fost inclusa la veniturile impozabile”.

In sustinerea punctului sau de vedere societatea a depus copie de pe factura nr. despre care se sustine ca nu a fost avuta in vedere la control.

Se mai sustine ca despagubirea incasata de la asigurator a fost inregistrata de societate ca venit impozabil la data incasarii venitului, conform notei contabile : 6588 (“Alte cheltuieli de exploatare”) = 473 (“ Operatiuni in curs de clarificare”) .

In cauza sunt aplicabile dispozitiile art. 21 din Codul fiscal, coroborate cu pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care dispun:

“Cheltuieli

Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.[...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”

“44. Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”

Avand in vedere ca din sustinerile si documentele prezentate societatea nu a dovedit ca sumele incasate de la asigurator au fost inregistrate pe un cont de venituri si ca nu se poate identifica mijlocul de transport pentru care s-a efectuat reparatia, rezulta ca in cauza in mod corect organele de inspectie au considerat aceasta cheltuiala ca nedeductibila fiscal conform art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, **drept pentru care se va respinge contestatia pentru suma de lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control, respectiv pentru suma de ... lei impozit pe profit aferent (.... lei x 16%).**

Pentru toate aceste considerente, **propunem a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozit pe profit in suma totala de ... lei si ca nemotivata pentru lei (... lei - lei) .**

De asemenea propunem a se respinge ca nemotivata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente in suma totala de lei .

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de ... din ..., jud. Prahova impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de ... din ... pentru suma totala de ...lei din care:

- lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma totala de ... lei din care:

- ... lei- impozit pe profit stabilit suplimentar la control
-lei - taxa pe valoarea adaugata;
- lei majorari de intarziere aferente.

3. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.