



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



DECIZIA Nr. 231 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **S.C. X SRL**, cu sediul în comuna X, județul Hunedoara.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. X** emisă de Activitatea de inspecție fiscală în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. X**, privind stabilirea obligațiilor de plată, în sumă totală de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- **X lei**, majorări aferente impozitului pe veniturile din dividende;

De asemenea, societatea contestă Dispoziția nr. X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare efectuării inspecției fiscale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL X solicită anularea Deciziei de impunere nr. X și a Raportului de inspecție fiscală nr. X privind stabilirea obligațiilor de plată către bugetul statului, motivând următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Creanța fiscală privind impozitul pe profit și majorările aferente, stabilite ca obligații fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor art. 5, art. 6 și art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală în ceea ce privește aplicarea unitară a legislației fiscale, exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și exercitarea rolului său activ care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt reale, pe baza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În determinarea obligațiilor suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de X lei (debit principal + majorări) inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante pentru impunere, cerință impusă de art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru anul X

Societatea contestatoare susține că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei reprezentând:

- X lei, sumă înregistrată în evidența contabilă pe baza facturii fiscale nr. X în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui obiect de inventar, cuprinsă corect pe costurile de exploatare a societății, la darea acestuia în folosință;
- X lei, sumă ce reprezintă creanță facturată în anul X către partenerul X SA și neîncasată, înregistrată în rulajul debitor al contului 6588, fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât se încadrează în prevederile art. 138 din Codul fiscal;
- X lei, sumă înregistrată în evidența contabilă pe baza facturii fiscale nr. X emisă de X GMBH, fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât această cheltuială a fost efectuată în scopul realizării de venituri.

De asemenea, societatea contestatoare susține că, la X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau condițiile prevăzute de art. 22 lit. c) din Codul fiscal, respectiv de a constitui provizioane, deductibile fiscal, în sumă de X lei.

Pentru anul X, societatea contestatoare susține că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare

pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei, reprezentând pierderi din creanțe și debitori diverși, întrucât, din corespondența dintre **SC X SRL** și firma X, prezentată organelor de inspecție, în formă autentică, rezultă că, livrările către clientul extern au fost de X euro iar plățile efectuate sunt de X euro.

Partenerul extern returnează marfă în sumă de X euro, reprezentând boghiuri pentru locomotivă și reductor, ca marfă necomandată, iar pentru o altă parte din marfă, refuză plata sumei de X euro, motivând existența unor vicii de calitate.

Având în vedere cele precizate mai sus, societatea consideră că, această cheltuială este deductibilă fiscal, invocând prevederile art. 138 alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare susține că, la data X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau condițiile prevăzute de art. 22 lit. c) din Codul fiscal, respectiv de a constitui provizioane deductibile fiscal, în sumă de X lei.

Pentru anul X

Societatea contestatoare susține că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei reprezentând:

- X lei, cheltuieli cu penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri;
- X lei, reprezentând contravaloare matriță placă uzură grapodină, care potrivit art. 6 lit. g) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, nu este considerată mijloc fix;
- X lei, reprezentând contravaloarea unor elemente, aferente sistemului de televiziune cu circuit închis existent, procurarea acestora fiind destinată înlocuirii celor uzate.

Pentru anul X, societatea contestatoare susține că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei, cheltuieli ce reprezintă contravaloarea lucrărilor efectuate pentru restabilirea stării inițiale a căii ferate înguste din localitatea X și pentru care s-a obținut acordul proprietarului, pentru repunerea în funcțiune.

De asemenea, societatea contestatoare susține că, la data X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau condițiile

prevăzute de art. 22 lit. c) din Codul fiscal, respectiv de a constitui provizioane deductibile fiscal, în sumă de X lei.

Față de cele precizate mai sus, societatea contestatoare consideră că determinarea, suplimentară, a bazei de calcul pentru impozitul pe profit s-a făcut în mod nelegal, prin încălcarea prevederilor legislației contabile și fiscale, astfel că, nu datorează impozitul pe profit în sumă de **X lei** și nici majorările de întârziere aferente în sumă de **X lei**.

B. Cu privire la impozitul pe dividende în sumă de X lei, stabilit ca obligație suplimentară de plată și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei, societatea contestatoare susține următoarele:

- în determinarea creanței fiscale privind impozitul pe dividende, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile art. 10 alin. (1) din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Decretul nr. 254/1978, care stipulează, imperativ, că, se impozitează dividendele plătite și nu așa zisele dividende repartizate;

- în cadrul atribuțiilor exclusive conferite de art. 111 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, Adunarea ordinară a asociaților au modificat situațiile financiare aferente anilor 2007 și 2008, în sensul că, s-a renunțat la dividendele distribuite inițial și utilizarea acestor sume ca sursă de finanțare pentru achiziții de imobilizări corporale necesare dezvoltării firmei;

- toate modificările s-au făcut în cadrul termenului prevăzut de Legea nr. 571/2003, fapt ce înlătură consecințele de natură fiscală calculate de organele de control;

- neluarea în considerare a acestor argumente legale datorită faptului că, nu au fost stornate din evidența contabilă repartițiile anterioare, nu are acoperire în legislația procedurii fiscale.

De asemenea, societatea contestatoare precizează faptul că, atât pentru dividendele aferente anului X și achitate în anul X cât și pentru dividendele aferente anului X și achitate în anul X, a fost calculat impozit, prin aplicarea cotei de 16% și nu 10%, conform prevederilor art. 116 -118 din Codul fiscal și Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu .

Față de cele precizate mai sus, societatea contestatoare consideră că determinarea, suplimentară, a bazei de calcul pentru impozitul pe dividende nu are corespondent real și legal în situația contabilă și fiscală a societății și, în consecință nu datorează impozitul pe dividende în sumă de **X lei** și nici majorările de întârziere aferente în sumă de **X lei**.

II. Prin Decizia de impunere nr. X, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, au fost stabilite

obligății suplimentare de plată, către bugetul consolidat al statului, în sumă de X lei, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- **X lei**, majorări aferente impozitului pe veniturile din dividende;

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de X lei, astfel:

1. Societatea a înregistrat, în luna X, cheltuieli privind obiectele de inventar în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea unui aparat de spălat cu jet achiziționat pe baza facturii nr. X emisă de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru suma de **X lei**, reprezentând cheltuială cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

2. Cu nota de contabilitate nr. X, societatea comercială înregistrează în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” suma de X lei cu următoarea explicație „*prescrierea clientului X*” .

Suma de X lei reprezintă contravaloarea creanței înregistrate pe baza facturii emise către partenerul extern X. SA .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei**, motivând că, **SC X SRL** nu a prezentat documente din care să rezulte respectarea prevederilor legale referitoare la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, invocând prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. În luna X, **SC X SRL** a înregistrat cheltuieli cu serviciile de transport, în sumă de **X lei**, pe baza facturii nr. X emisă de X GMBH .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de transport menționate mai sus, invocând prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că:

- serviciile de transport au fost efectuate pentru vagoanele vândute către X ;
- conform contractului menționat între părți, transportul mărfurilor revine în sarcina beneficiarului;
- până la data efectuării inspecției fiscale, societatea nu a refacturat către X contravaloarea acestor servicii de transport.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **X lei**, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile cu provizionul constituit pentru deprecierea creanței neîncasate de la clientul X X (contravaloarea facturilor nr. X,X,X și X”, pe motiv că **SC X SRL** nu a respectat prevederile art. 21 alin. (3) lit. g) și art. 22 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **X lei**, astfel:

1. Societatea a înregistrat, în luna X, cheltuieli privind obiectele de inventar în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea „*matriță placă uzură grapodină*” achiziționată pe baza facturii nr. X emisă de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru suma de **X lei**, reprezentând cheltuială cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

2. În luna X, **SC X SRL** a înregistrat în contul 6581 „Despăgubiri, amenzi, penalități” suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei, penalități facturate de X ;
- X lei, penalități facturate de X .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **X lei**, invocând prevederile art. 21 alin.

(4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

3. Societatea a înregistrat, pe baza facturii nr. X, cheltuieli în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui „sistem de televiziune cu circuit închis”

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru suma de **X lei**, reprezentând cheltuială cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate la linia de cale ferată îngustă din localitatea X, înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială, pe motiv că,

B. Cu privire la impozitul pe dividende în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că **SC X SRL** nu a constituit, nu a declarat și nu a virat impozit pentru dividendele în sumă totală de X lei, repartizate în perioada aprilie X.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit, suplimentar, în sarcina societății comerciale, impozit pe dividende în sumă totală de **X lei**.

Pentru neplata în termen a impozitului pe dividende, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de

societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Perioada supusă controlului este X.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de X lei, astfel:

1. Societatea a înregistrat, în luna X, cheltuieli privind obiectele de inventar în sumă de **X lei**.

În fapt, această cheltuială reprezintă contravaloarea unui aparat de spălat cu jet, achiziționat pe baza facturii nr. X emisă de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuiala în sumă de **X lei**, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru cheltuiala cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (2) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art. 6 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, potrivit cărora:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2004 valoarea de intrare a mijloacelor fixe, stabilită în condițiile **art. 3** alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1500 lei.”

În sensul prevederilor acestor articole de lege, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei**, evidențiată în contabilitatea societății comerciale, cu titlu de cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, întrucât bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

2. Cu nota de contabilitate nr. X, societatea comercială înregistrează în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” suma de **X lei**.

În fapt, suma de **X lei** înregistrată de societate în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” reprezintă contravaloarea creanței cuprinsă în factura nr. X emisă către partenerul extern X. SA .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei**, motivând că, **SC X SRL** nu a prezentat documente din care să rezulte respectarea prevederilor legale referitoare la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

„**Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

În timpul efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că, **SC X SRL** nu a putut face dovada că, societatea debitoare se regăsește în una din situațiile prevăzute de art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

Față de cele arătate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea creanței cuprinsă în factura nr. X, neîncasată de la partenerul extern X. SA .

3. În luna X, **SC X SRL** a înregistrat cheltuieli cu serviciile de transport, în sumă de **X lei**, pe baza facturii nr. X emisă de X GMBH .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de transport menționate mai sus, invocând prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că:

- serviciile de transport au fost efectuate pentru vagoanele vândute către X ;

- conform contractului menționat între părți, transportul mărfurilor revine în sarcina beneficiarului;

- până la data efectuării inspecției fiscale, societatea nu a refacturat către X contravaloarea acestor servicii de transport.

În fapt, între **SC X SRL** în calitate de furnizor și **X** , în calitate de beneficiar, s-a încheiat Contractul nr.X, având ca obiect „vânzarea - cumpărarea a X buc. vagoane de călători pe X osii de cale îngustă și X buc. vagon călători pe X osii de cale îngustă.”

Potrivit art. 11 din contract, cheltuielile de transport vor fi suportate de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de transport menționate mai sus, pe motiv că:

- serviciile de transport au fost efectuate pentru vagoanele vândute către X ;
- conform contractului menționat între părți, transportul mărfurilor revine în sarcina beneficiarului;
- până la data efectuării inspecției fiscale, societatea nu a refacturat către X contravaloarea acestor servicii de transport.

Pe de altă parte, contestatoarea susține că, suma de X lei lei înregistrată în evidența contabilă pe baza facturii fiscale nr. X emisă de X GMBH , este cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât această cheltuială a fost efectuată în scopul realizării de venituri.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ 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.

ART. 21

Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

”

Având în vedere cele arătate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată și nesusținută cu documente, pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, la X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau

condițiile legale de a constitui provizioane, deductibile fiscal, în sumă de X lei, se reține faptul că, potrivit art. 22 alin. (1) lit. c) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„(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;**

(8) Provizioanele constituite pentru creanțele asupra clienților, înregistrate de către contribuabili înainte de 1 ianuarie 2004, sunt deductibile în limitele prevăzute la alin. (1) lit. c), în situația în care creanțele respective îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt garantate de altă persoană;**
- b) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**
- c) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;**
- d) creanța este deținută asupra unei persoane juridice pentru care a fost deschisă procedura falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;**
- e) nu au mai fost constituite provizioane deductibile fiscal pentru creanța respectivă.”**

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora :

„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. 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. [...]"

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că, provizioanele pentru creanțele asupra clienților sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal, cuantumul acestora neputând depăși valoarea provizioanelor, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă faptul că, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă proprie provizioane pentru creanțele asupra clienților, astfel că, nu poate fi luată în considerare, în soluționarea favorabilă a contestației, susținerea contestatoarei potrivit căreia avea dreptul la deducerea sumei de X lei, reprezentând valoarea provizioanelor ce puteau fi constituite în anul X.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **X lei.**

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei,** înregistrată în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” reprezentând creanțe neîncasate de la clientul XX, cuprinse în facturile nr. X,X,X,X si X.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte

situații decât cele prevăzute la **art. 21** alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

În timpul efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că,

SC X SRL nu a putut face dovada că, societatea debitoare se regăsește în una din situațiile prevăzute de art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

Față de cele arătate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea creanței neîncasată de la partenerul extern X.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, la X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau condițiile legale de a constitui provizioane, deductibile fiscal, în sumă de **X lei**, se reține faptul că, potrivit art. 22 alin. (1) lit. c) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„(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;

(8) Provizioanele constituite pentru creanțele asupra clienților, înregistrate de către contribuabili înainte de 1 ianuarie 2004, sunt deductibile în limitele prevăzute la alin. (1) lit. c), în situația în care creanțele respective îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt garantate de altă persoană;
- b) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
- c) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;
- d) creanța este deținută asupra unei persoane juridice pentru care a fost deschisă procedura falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
- e) nu au mai fost constituite provizioane deductibile fiscal pentru creanța respectivă.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora :

„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. 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. [...]”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că, provizioanele pentru creanțele asupra clienților sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [art. 22](#) din Codul fiscal, cuantumul acestora neputând depăși valoarea provizioanelor, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă faptul că, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă proprie provizioane pentru creanțele asupra clienților, astfel că, nu poate fi luată în considerare, în soluționarea favorabilă a contestației, susținerea contestatoarei potrivit căreia avea dreptul la deducerea sumei de **X lei**, reprezentând valoarea provizioanelor ce puteau fi constituite în anul X.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de **X lei**, astfel:

1. Societatea a înregistrat, în luna X, cheltuieli privind obiectele de inventar în sumă de **X lei**.

În fapt, această cheltuială reprezintă contravaloarea „*matriță placă uzură grapodină*” achiziționată pe baza facturii nr. X emisă de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru suma de **X lei**, reprezentând cheltuială cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (2) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, potrivit căroră:

“Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe, stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.”

În sensul prevederilor acestor articole de lege, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala în sumă de **X lei**, evidențiată în contabilitatea societății comerciale, cu titlu de cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, întrucât bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

2. În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **X lei**, înregistrate, în luna X, în contul 6581 „Despăgubiri, amenzi, penalități” reprezentând:

- X lei, penalități facturate de X ;

- X lei, penalități facturate de X .

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit, ca urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei reprezentând, cheltuieli cu penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente, întrucât regimul acestora este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impunerii.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt

cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”

Totodată, potrivit pct. 40 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se precizează:

“Majorările și penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile.

Ca excepție de la regula alineatului precedent, majorările datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal. ”

Având în vedere faptul că, penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată și nesuținută cu documente, pentru acest capăt de cerere.

3. Societatea a înregistrat în luna X o cheltuieli în sumă de X lei.

În fapt, aceste cheltuieli reprezintă contravaloarea unui „*sistem de televiziune cu circuit închis*” achiziționat pe baza facturii nr. X emisă de SC X SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile respective, pe motiv că, bunul achiziționat se încadrează în categoria mijloacelor fixe.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au calculat și au acordat drept de deducere pentru suma de X lei, reprezentând cheltuială cu amortizarea aferentă acestui mijloc fix.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (2) și alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, potrivit căroră:

“Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe, stabilită în condițiile **art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 1.800 lei.**”

În sensul prevederilor acestor articole de lege, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **X lei**, evidențiate în contabilitatea societății comerciale, cu titlu de cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, cheltuieli cu serviciile prestate de terți și cheltuieli cu materialele consumabile.

Pentru anul X, a fost majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de X lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această cheltuială ce reprezintă contravaloarea lucrărilor efectuate la linia de cale ferată îngustă din localitatea X, înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de SC X SRL .

După cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, aceste lucrări sunt de natura investițiilor și au fost efectuate în vederea exploatării liniei de cale ferată îngustă din localitatea X, județul Suceava.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, **SC X SRL** a întocmit Regulamentul provizoriu de exploatare, înregistrat la A.S.F.R. sub nr. X, neaprobat până la data efectuării controlului.

Prin contestația formulată, petenta susține că Primăria X a emis avizul care reglementează acordul instituției cu privire la amplasarea liniei de cale ferată îngustă pe teritoriul comunei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 24 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperă în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri.”

Având în vedere cele arătate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată și nesusținută cu documente, pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, la X, înregistra creanțe asupra clienților, neîncasate, ce îndeplineau condițiile legale de a constitui provizioane, deductibile fiscal, în sumă

de X lei, se reține faptul că, potrivit art. 22 alin. (1) lit. c) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„(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;**

(8) Provizioanele constituite pentru creanțele asupra clienților, înregistrate de către contribuabili înainte de 1 ianuarie 2004, sunt deductibile în limitele prevăzute la alin. (1) lit. c), în situația în care creanțele respective îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt garantate de altă persoană;**
- b) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**
- c) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;**
- d) creanța este deținută asupra unei persoane juridice pentru care a fost deschisă procedura falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;**
- e) nu au mai fost constituite provizioane deductibile fiscal pentru creanța respectivă.”**

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora :

„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. 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. [...]"

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că, provizioanele pentru creanțele asupra clienților sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal, cuantumul acestora neputând depăși valoarea provizioanelor, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă faptul că, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă proprie provizioane pentru creanțele asupra clienților, astfel că, nu poate fi luată în considerare, în soluționarea favorabilă a contestației, susținerea contestatoarei potrivit căreia avea dreptul la deducerea sumei de **X lei**, reprezentând valoarea provizioanelor ce puteau fi constituite în anul X.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, documentele existente la dosarul cauzei, urmează a se respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de **X lei**.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de X lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, se reține că, societatea nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul acestora, data de la care au fost calculate majorările de întârziere, numărul de zile întârziere și cota aplicată.

În consecință, față de cele reținute, acestea se datorează în condițiile în care sunt accesorii debitului datorat, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

B. Cu privire la impozitul pe dividende în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că **SC X SRL** nu a constituit, nu a declarat și nu a virat impozit pentru dividendele în sumă totală de X lei, repartizate în perioada X.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit, suplimentar, în sarcina societății comerciale, impozit pe dividende în sumă totală de **X lei**.

Totodată, pentru neplata în termen a impozitului pe dividende, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

Pe de altă parte, contestatoarea susține următoarele:

- în determinarea creanței fiscale privind impozitul pe dividende, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile art. 10 alin. (1) din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Decretul nr. 254/1978, care stipulează, imperativ, că, se impozitează dividendele plătite și nu așa zisele dividende repartizate;

- în cadrul atribuțiilor exclusive conferite de art. 111 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, Adunarea ordinară a asociaților au modificat situațiile financiare aferente anilor X și X, în sensul că, s-a renunțat la dividendele distribuite inițial și utilizarea acestor sume ca sursă de finanțare pentru achiziții de imobilizări corporale necesare dezvoltării firmei;

- toate modificările s-au făcut în cadrul termenului prevăzut de Legea nr. 571/2003, fapt ce înlătură consecințele de natură fiscală calculate de organele de control;

- neluarea în considerare a acestor argumente legale datorită faptului că, nu au fost stornate din evidența contabilă repartițiile anterioare, nu are acoperire în legislația procedurii fiscale.

În drept, potrivit art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 144 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora:

„Impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (1), alin. (2) lit. c) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#), cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Nu a putut fi reținută, în soluționarea favorabilă a cauzei, motivația societății conform căreia, în determinarea creanței fiscale privind impozitul pe dividende, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile art. 10 alin. (1) din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Decretul nr. 254/1978, întrucât: art. 118 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

„Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul [art. 116](#), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Se precizează faptul că, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, certificatul de rezidență fiscală, condiție obligatorie pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri.

Referitor la susținerea societății contestatoare potrivit căreia, în cadrul atribuțiilor exclusive conferite de art. 111 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, Adunarea ordinară a asociaților au modificat situațiile financiare aferente anilor X și X în sensul că, s-a renunțat la dividendele distribuite inițial și utilizarea acestor sume ca sursă de finanțare pentru achiziții de imobilizări corporale necesare dezvoltării firmei.

În drept, art. 19 alin. (2) și alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

„(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale”

coroborate cu prevederile pct. 222 alin. (4) din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

“Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.”

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, documentele existente la dosarul cauzei, urmează a se respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de **X lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei, aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar, se reține că, societatea nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul acestora, data de la care au fost calculate majorările de întârziere, numărul de zile întârziere și cota aplicată.

În consecință, față de cele reținute, acestea se datorează în condițiile în care sunt accesorii debitului datorat, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului Hunedoara prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului Hunedoara, prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze **„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...]”**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" , la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. X** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de S.C. X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea obligațiilor de plată, în sumă totală de X lei, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- **X lei**, majorări aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,