

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 796 din 17 octombrie 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din municipiul A, județul B

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr..... din 12 septembrie 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../12 septembrie 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din municipiul A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 03 august 2012*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr..... încheiat la data de 03 august 2012 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 06 august 2012.*

În conformitate cu prevederile *art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.207 și ale art.209 alin.(1) lit.a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr./06 septembrie 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în municipiul A, Str., Nr....., cod poștal, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei – din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar* lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"S.C.X S.R.L. [...], reprezentată prin – Director General și – Director Economic, în calitate de contestator, în temeiul art.205, 207 OG nr.92/2003 formulăm prezenta
Contestație

Împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr./03.08.2012 și a Deciziei de impunere nr...../06.08.2012, emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală,

ÎN FAPT

Prin Raportul de Inspecție Fiscală [...] și Decizia de impunere [...] Agenția [...] a decis obligarea noastră la plata sumei de lei (din care lei [...] impozit pe profit, calculat suplimentar și [...] obligații suplimentare TVA, majorări și penalități de întârziere).

ÎN DREPT

Contestăm concluziile Raportului de Inspecție Fiscală [...] și Decizia de impunere [...] pentru următoarele considerente :

► *Societatea noastră a efectuat o serie de lucrări de amenajare a spațiilor verzi și a parcurilor din domeniul public al municipiului, către beneficiarul Municipiul A, în perioada iulie–noiembrie 2011. Întrucât Primăria Municipiului A nu a răspuns la recepția lucrărilor, nu s-a procedat la recepționarea lor și, în consecință, societatea noastră nu a facturat aceste lucrări, în schimb contravaloarea lucrărilor a fost înregistrată în contabilitate în contul 418 "clienți–facturi de întocmit", iar veniturile în cauză au fost impozitate.*

► **Referitor la suma de lei, reprezentând TVA suplimentar de plată dobânzi și penalități lei**

Conform art.134¹ și alin.7 din Codul Fiscal, faptul generator de TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este la data la care lucrările sunt considerate efectuate, respectiv data la care sunt emise procese verbale de recepționare a lucrărilor (situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate).

În temeiul contractului de delegare a gestiunii prin concesiune existent între Municipiul A și S.C. X S.R.L., a fost încheiată o "Procedură de lucru", prin care s-a stipulat că "emiterea facturii se va face până la data de 15 a lunii următoare celei pentru care s-a efectuat prestația, **în baza procesului verbal de recepție a lucrărilor, semnat de părțile implicate**". Având în vedere faptul că nu s-a întocmit un proces verbal de recepție a lucrărilor, societatea noastră nu a emis facturi pentru serviciile prestate, considerând că se încadrează în prevederile legale amintite mai sus.

► **Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, dobânzi și penalități lei**

Pierderile din creanțe înregistrate în luna decembrie 2011 în contul 654, îndeplinesc condițiile art.21 (2), lit.n, pct.4, deoarece debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul, iar aceste creanțe au ținut strict de domeniul public, au fost preluate.

Suma plătită salariaților cu titlul de "masă caldă", în anul 2011, este deductibilă 2% din fondul de salarii conform art.21, alin.3, lit.c, [...].

În concluzie, solicităm admiterea contestației și anularea Raportului de Inspecție Fiscală nr./03.08.2012, parțial și a Deciziei de impunere nr./06.08.. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr..... din 03 august 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr..... din 03 august 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 03 august 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de impozitul pe profit și de taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei octombrie 2010 – decembrie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de 03 august 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr..... din 03 august 2012 (nr...../06.08.2012).

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] 1. Impozitul pe profit:

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale H.G. nr.44/2004, [...] și a cuprins perioada : 01.10.2010 – 31.12.2011.

[...] Anul fiscal 2011

[...] Față de profitul fiscal declarat de societate pe anul 2011 în sumă totală de lei (anexa nr.1), la control a rezultat un profit fiscal de lei (anexa nr.3) [...].

[...] Aferent profitului fiscal stabilit la control în sumă totală de lei a fost calculat un impozit pe profit de lei.

Diferența de profit impozabil stabilită suplimentar la control în sumă totală de lei (.... lei – lei) a fost generată de :

– lei – diferență între profitul contabil avut în vedere la control (potrivit evidenței contabile) și cel înscris de societate în declarația privind impozitul pe profit ;

– lei – majorarea la control a cheltuielilor nedeductibile fiscal, **din care:** lei – pierderi din creanțe; lei – sumă plătită în anul 2011 salariaților și foștilor salariați cu titlu de "masă caldă"; lei – impozit profit înregistrat în plus pe cheltuieli față de cel declarat ; lei – cheltuieli efectuate de societate și nerecuperate prin facturare către beneficiarul acestora, respectiv Primăria Municipiului A; lei, cheltuieli nedeductibile evidențiate în contul contabil 681.3 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" urmare corectării în minus a valorii nete contabile (diferență din reevaluare negativă) a unor mijloace fixe supuse operațiunii de reevaluare efectuată la finele anului 2011;

– (.... lei) – diminuarea la control a cheltuielilor nedeductibile fiscal, **din care:** lei – cheltuieli cu amortizarea contabilă aferentă mijloacelor fixe înscrisă eronat în declarația privind impozitul pe profit (cod 101)/2011; lei – cheltuieli de protocol peste limita legală; lei – cheltuieli cu amenzi și majorări de întârziere;

– (.... lei) – deduceri din profitul impozabil, **din care:** lei, rezerve legale deductibile; lei – diminuarea veniturilor impozabile urmare calculării la control a taxei pe valoarea adăugată aferentă contribuției anuale încasată de la persoane fizice percepută pentru salubritatea, iluminatul, consumul de apă, întreținerea patrimoniului și împrejmuirilor cimitirelor;

Aferent diferenței de profit fiscal stabilit suplimentar la control în sumă de lei (.... lei – lei) a fost calculat un **impozit pe profit suplimentar de lei (.... lei – lei)**—anexa nr.5.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la control [...] au fost calculate potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 [...] **majorări de întârziere (.... lei) și penalități (.... lei) în sumă totală de lei** (anexa nr.6).

[...] Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], H.G. nr.44/2004 [...].

[...] 2.2 TVA colectată

[...] Urmare controlului efectuat a fost stabilită pentru perioada supusă controlului o T.V.A. colectată în sumă totală de lei (anexa nr.8) mai mare cu lei față de cea stabilită de societate care a însumat lei. **Diferența de lei** (anexa nr.8) reprezintă taxa colectată suplimentar la control care în structură se prezintă astfel:

1). lei, taxa colectată suplimentar asupra veniturilor în sumă totală de lei înregistrate în luna decembrie 2011 în debitul contului contabil 418 "Clienți-facturi de întocmit" prin creditul contului contabil 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate". Taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă veniturilor menționate anterior a fost înregistrată în contul contabil 4428 "T.V.A. neexigibilă". La control s-a constatat, potrivit documentelor puse la dispoziție de S.C. Y A S.R.L., sintetizate în anexa nr.9 întocmită de societate, ca lucrări de utilitate publică [...], în valoare de lei și T.V.A. de lei care se circumscriu obiectului contractului de delegare a gestiunii prin concesiune nr...../25.08.2010 încheiat cu Primăria Municipiului A, au fost efectuate în perioada iulie – noiembrie 2011 și au avut ca beneficiar Primăria Municipiului A, fapt conformat de către aceasta din urmă în procesul – verbal nr...../23.03.2012 înregistrat la S.C. Y A S.R.L. sub nr..... din data de 22.03.2012 (anexa nr.10). Situațiile aferente acestor lucrări au fost întocmite de către S.C. Y A S.R.L. în lunile noiembrie și decembrie 2011, [...].

[...] Totodată, menționăm că potrivit art.134² alin.(1) din Codul fiscal [...] "exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

În cazul S.C. Y A S.R.L. s-a constatat că au fost emise situații de lucrări, iar în ceea ce privește al doilea caz în care ar putea interveni faptul generator și implicit exigibilitatea T.V.A., arătăm că în contractul de delegare a gestiunii prin concesiune nr...../25.08.2010 încheiat cu Primăria Municipiului A (anexa nr.11) nu se face referire la momentul la care prestările de servicii sunt considerate efectuate (data la care sunt emise situații de lucrări sau data acceptării acestora de către beneficiari) ci numai la faptul că acestea trebuie facturate lunar conform devizelor de lucrări fundamentate și întocmite cu respectarea prescripțiilor tehnice în vigoare (Contractul [...] nr...../25.08.2010, cap.VIII, pct.8.2, lit.b: "veniturile concesiionarului se constituie din : sumele alocate de la bugetul local, pe baza facturilor emise lunar conform devizelor de lucrări fundamentate și întocmite cu respectarea prescripțiilor tehnice în vigoare, reprezentând c/valoarea serviciilor prestate către municipalitate"). S.C. Y S.R.L. A, aferent perioadei iulie–noiembrie 2011, nu a întocmit situațiile de lucrări lunar și nici nu a facturat până la această dată c/valoarea lucrărilor înscrise în acestea, motivația societății fiind că beneficiarul, respectiv Primăria Municipiului A, deși "a constatat faptul că lucrările corespund din punct de vedere cantitativ și calitativ" (procesul – verbal nr...../23.03.2012 – anexa nr.10), nu le-a acceptat la decontare (adresa înregistrată la S.C. Y A S.R.L. sub nr...../19.03.2012–anexa nr.13).

Având în vedere faptul că situațiile de lucrări aferente perioadei iulie–noiembrie 2011 au fost emise [...] și transmise beneficiarului în lunile noiembrie și decembrie 2011, precum și faptul că nu există motive legale pentru amânarea colectării T.V.A. până la soluționarea divergențelor dintre prestator și beneficiar apărute cu privire la decontarea lucrărilor, controlul concluzionează că nu se justifică înregistrarea la finele anului 2011 a taxei pe valoarea adăugată în contul contabil 4428 "T.V.A. neexigibilă" și ca atare a luat măsura colectării T.V.A. în sumă de lei potrivit prevederilor legale în materie de T.V.A..

2). lei, taxa colectată suplimentar la control aferentă veniturilor înregistrate în perioada 01.01 – 20.10.2011 de natura contribuțiilor anuale încasate de la persoane fizice, percepute pentru salubritatea, iluminatul, consumul de apă, întreținerea patrimoniului și împrejmuirilor cimitirelor (anexa nr.4). La control s-a constatat că societatea a omis să perceapă în perioada ianuarie – octombrie 2011 (începând cu această dată și până la finele anului 2011 societatea a colectat TVA), T.V.A. la încasarea contribuției de la persoanele fizice ce dețin în concesiune sau proprietate locuri de veci în cimitirele aparținând Municipiului A ([...]) și ca atare s-a procedat la calcularea T.V.A. prin diminuarea corespunzătoare a veniturilor impozabile înregistrate la încasare (diminuare de la lei la lei), calcularea T.V.A. efectuându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite potrivit art.140 alin.(1) din Codul fiscal [...] și pct.23 alin.(2) din Normele de aplicare. Prestările de servicii de natura celor de mai sus [...] constituie operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată potrivit art.129 alin.(1) din Codul fiscal [...] și art.140 (1) din același act normativ. [...].

3). lei, taxa colectată suplimentar la control aferentă serviciilor suportate pe costurile S.C. Y A S.R.L. ce au fost efectuate în favoarea Primăriei Municipiului A în lunile mai și iunie 2011 ([...]). Aceste servicii au avut ca destinație organizarea de către Primăria Municipiului A în zilele de 27, 28 și 29.05.2011 a manifestării culturale "Zilele Aului", iar la control s-a constatat că nu au fost recuperate prin facturare către beneficiarul acestora, respectiv Primăria Municipiului A. [...].

4). lei, taxa colectată aferentă veniturilor rezultate din refacturarea utilităților (apa) către societățile care funcționează în incinta cimitirelor și care desfășoară activitate de construcții funerare. La control s-a constatat că S.C. Y A S.R.L. a omis a colecta T.V.A. la refacturarea acestora. [...].

2.3. TVA de plată

[...] Față de TVA de plată stabilită de societate în sumă totală de lei, la control, urmare diferențelor suplimentare prezentate la punctul anterior : 2.2./T.V.A. colectată, a fost stabilită T.V.A. de plată de lei, **mai mare cu lei** (anexa nr.8).

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control în sumă de lei au fost calculate potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 [...] **majorări de întârziere** (.... lei) și **penalități de întârziere** (.... lei) în sumă totală de lei (anexa nr.8). [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției

fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din 03 august 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "X" S.R.L., reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Activități de întreținere peisagistică" – cod CAEN 8130.

Pentru perioada verificată, respectiv 01 octombrie 2010 – 31 decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială la **impozitul pe profit** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente (majorări/dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, iar la **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de lei.

Motivul de fapt și de drept care au determinat stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată sunt prezentate mai sus în Raportul de inspecție fiscală nr...../03 august 2012, din care am citat la capitolul II din prezenta decizie.

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr..... din 03 august 2012, însă în susținerea admiterii contestației, societatea comercială contestatoare motivează parțial această solicitare, fără a face referire la toate cauzele prezentate de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nr...../03 august 2012.

Astfel, referitor la taxa pe valoarea adăugată, din totalul de lei TVA stabilită suplimentar de plată la inspecția fiscală, în contestație sunt prezentate motivații numai pentru suma de lei TVA colectată suplimentar pentru lucrările de utilitate publică efectuate în perioada iulie–noiembrie 2011 și nefacturate până la data controlului.

Societatea comercială invocă prevederile art.134¹ din Codul fiscal și contractul de delegare a gestiunii prin concesiune încheiat cu Primăria Municipiului A, menționând în contestație că facturarea lucrărilor se face până la data de 15 a lunii următoare celei pentru care s-a efectuat prestația, în baza procesului-verbal de recepție a lucrărilor, semnat de prestator și beneficiar.

Întrucât, până la data inspecției fiscale nu s-a întocmit acest proces-verbal, societatea comercială contestatoare nu a emis facturi pentru lucrările efectuate, considerând astfel că nu avea obligația de a colecta TVA.

În ceea ce privește impozitul pe profit, referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control în sumă de lei, precum și a celorlalte aspecte care au determinat majorarea profitului impozabil cu suma de lei și stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, în contestație se face referire la:

– cheltuielile cu pierderi din creanțe în sumă de lei înregistrate în luna decembrie 2011 în contul contabil 654 – invocându-se pentru susținerea deductibilității fiscale prevederile art.21 alin.(2) lit.n) pct.4 din Codul fiscal;

– cheltuielile de natură socială în sumă de lei – invocându-se pentru susținerea deductibilității fiscale prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorate bugetului de stat diferențele de plată la impozitul pe profit în sumă de lei, iar la TVA în sumă de lei, întrucât:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de control au efectuat verificarea perioadei octombrie 2010 – decembrie 2011 în conformitate cu prevederile Titlului II "Impozitul pe profit" și ale Titlului VI "Taxa pe valoare adăugată" din Codul fiscal, respectiv ale textelor valabile pentru fiecare perioadă fiscală din total perioadă verificată, coroborate cu Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

1) – Taxa pe valoarea adăugată

La control, a fost stabilită suplimentar o diferență la TVA colectată, respectiv TVA de plată, în sumă totală de lei, pentru care au fost calculate accesorii de plată în sumă totală de lei – conform Anexei nr.8 la RIF (.... lei majorări de întârziere + lei penalități de întârziere).

a) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de lei:

TVA colectată suplimentar la control în sumă de lei este aferentă veniturilor realizate de societatea comercială contestatoare în sumă totală de lei din efectuarea de lucrări de utilitate publică în perioada iulie–noiembrie 2011 pentru beneficiarul Primăria Municipiului A, nefacturate, dar înregistrate în contabilitate în luna decembrie 2011 în creditul contului 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" în corespondență cu debitul contului 418 "Clienți–facturi de întocmit".

Pentru aceste lucrări, organele de inspecție fiscală au identificat în evidențele societății comerciale contestatoare "Situaii de lucrări" emise în lunile noiembrie și decembrie 2011, precum și Procesul–Verbal nr...../23 martie 2012 în care beneficiarul Primăria Municipiului A recunoaște efectuarea acestor lucrări și confirmă cantitatea și calitatea lor.

În Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală sunt prezentate un număr de 6 (șase) "situaii de lucrări" nefacturate în valoare totală de lei, din care valoarea de lei a fost înregistrată ca venituri (cont contabil 704), iar valoarea de lei a fost înregistrată în contul contabil 4428 "TVA neexigibilă".

La art.134 alin.(2), art.134¹ alin.(1) și alin.(7) și art.134² alin.(1) din Codul fiscal, se prevede:

"Art. 134. – Faptul generator și exigibilitatea – definiții

[...] (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...] Art. 134¹. – Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...] (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situaii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

[...] Art. 134² – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Din textele de lege susmenționate, rezultă că exigibilitatea taxei, respectiv data la care organul fiscal are dreptul de a solicita unei persoane impozabile plata TVA, este data la care are loc faptul generator, care reprezintă momentul în care are loc livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Prin excepție de la această regulă generală, prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situaii de lucrări.

În cazul de față, situaiile de lucrări au fost emise de societatea comercială în lunile noiembrie și decembrie 2011, veniturile au fost înregistrate în contabilitate în luna decembrie 2011, astfel încât era obligatorie colectarea TVA în sumă de lei la finele anului 2011 (.... lei x 24%), în baza prevederilor art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal.

Societatea comercială contestatoare nu se încadrează în cazul în care prestarea de servicii se consideră efectuată la data acceptării de către beneficiar a situaiilor de lucrări – așa cum se prevede de asemenea la art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, întrucât în contractul încheiat între părți, respectiv în contractul de delegare a gestiunii prin concesiune nr...../25 august 2010, nu se face referire la acest moment.

Prin contestație se invocă prevederile art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, dar societatea comercială a adăugat la lege, considerând că faptul generator al TVA intervine la data la care sunt emise procese verbale de recepționare a lucrărilor.

Însă, chiar și în această situație, era obligatorie colectarea TVA până la data inspecției fiscale, întrucât beneficiarul a confirmat, prin semnarea Procesului–Verbal nr...../23 martie 2012, că lucrările au fost executate de S.C. "Y A" S.R.L. în perioada iulie–noiembrie 2011 și că "... lucrările corespund din punct de vedere cantitativ și calitativ, conform anexei la prezentul proces–verbal."

Faptul că există divergențe între părți cu privire la decontarea lucrărilor executate, nu justifică nefacturarea de către prestator a acestor lucrări și, implicit, nu se justifică necolectarea TVA în sumă de lei aferentă veniturilor realizate și înregistrate în evidența contabilă a societății comerciale contestatoare din luna decembrie 2011.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, întrucât societatea comercială avea obligația colectării TVA în sumă de lei pentru lucrările executate în perioada iulie–noiembrie 2011 către beneficiarul Primăria Municipiului A și pentru care au fost emise situații de lucrări.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile de plată aferente TVA în sumă de lei, respectiv pentru suma totală de lei, din care lei majorări de întârziere, datorate începând cu termenul scadent de plată – 25 ianuarie 2012 (.... lei x 0,04% x 167 zile) și lei penalități de întârziere (.... lei x 15%), calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

b) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de lei (.... lei diferență suplimentară la TVA stabilită la control – lei TVA contestată și motivată), ca și pentru accesoriile de plată aferente în sumă totală de lei, din care lei majorări de întârziere și lei penalități de întârziere, se va respinge contestația ca nemotivată, în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P.–A.N.A.F. nr.2137/2011, întrucât societatea comercială contestatoare nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru care contestă aceste sume.

2) – Impozitul pe profit

Pentru anul 2011, la control a fost stabilită o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei ca urmare a majorării profitului impozabil cu suma totală de lei, rezultată din considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de lei (+), ca și din alte constatări favorabile societății comerciale (–.... lei). De asemenea, au fost stabilite accesorii de plată în sumă totală de lei, conform Anexei nr.6 la RIF (.... lei majorări de întârziere + lei penalități de întârziere).

a) – Referitor la cheltuielile cu pierderi din creanțe în sumă de lei, stabilite suplimentar la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar al anului 2011:

În luna decembrie 2011, societatea comercială contestatoare a înregistrat în evidența contabilă pierderi din creanțe în sumă de lei, evidențiate în contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși" (articol contabil 654 = 4111), ca urmare a neîncasării acestei sume de la clienți incerti sau de la debitori.

La art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal, se prevede:

"Art. 21. – [...] (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."

Întrucât, atât la inspecția fiscală din 03 august 2012, cât și la data formulării și depunerii contestației, societatea comercială nu a făcut dovada cazului prevăzut la art.21 alin.(2) lit.n) pct.4 – așa cum se susține în contestație, în mod corect și legal organele de control au aplicat prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din Codul fiscal:

"Art. 21. – [...] (4) 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 aceasta 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;".

Societatea comercială contestatoare a invocat eronat prevederile art.21 alin.(2) lit.n) pct.4 din Codul fiscal, respectiv dificultățile financiare majore înregistrate de debitor care îi afectează întreg patrimoniul, fără a ține cont de prevederile pct.32¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr.44/2004, care explicitează astfel "dificultățile financiare majore":

"Norme metodologice:

32¹. Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război."

Or, așa cum am menționat mai sus, societatea comercială contestatoare nu a făcut dovada că pierderile din creanțe în sumă totală de lei, înregistrate pe cheltuieli în anul 2011, au avut drept cauză vreuna din situațiile excepționale prevăzute de legiuitor la pct.32¹ din Normele metodologice (mai sus citat).

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

b) – Referitor la cheltuielile în sumă de lei – reprezentând contravaloarea "masă caldă", stabilite suplimentar la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar al anului 2011:

La inspecția fiscală s-a constatat că în cursul anului 2011, societatea comercială a înregistrat în contabilitate în contul 641.02 "Cheltuieli cu salariile personalului" suma de lei, iar în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" suma de lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. "Y A" S.R.L. a preluat spre executare Sentința Tribunalului B nr.1160/20 septembrie 2010.

Potrivit acestei sentințe, fosta Administrație a Domeniului Public și Privat A datora salariaților săi, începând cu data de 12 aprilie 2010, drepturi cu titlu de "masă caldă" – conform prevederilor Contractului colectiv de muncă nr.8809/12 aprilie 2010 negociat cu Sindicatul Liber și Independent al A.D.P.P. A.

Deși părțile implicate, respectiv A.D.P.P.A (ca serviciu public al Primăriei Municipiului A) și salariați, se aflau în litigiu înainte de înființarea S.C. "X" S.R.L. (conform H.C.L. nr.219/28 iulie 2010, modificată prin H.C.L. nr.306/30 august 2010), la momentul transferului elementelor de activ și pasiv între A.D.P.P. A și S.C. "Y A" S.R.L. nu a fost identificată această obligație de plată, întrucât nu a fost constituită în evidența contabilă a A.D.P.P. A.

De asemenea, nu au fost constituite nici provizioane care ar fi permis alocarea cheltuielilor la perioada la care se referă, afectând rezultatul financiar al A.D.P.P. A, respectiv începând cu luna aprilie 2010 și până la înființarea S.C. "Y A" S.R.L. din 01 octombrie 2010.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal:

"Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...]."

În speța analizată, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit faptul că nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la S.C. "Y A" S.R.L., deci efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile cu "masă caldă" în sumă totală de lei înregistrate în anul 2011, dar care sunt aferente unei perioade anterioare înființării societății comerciale (aprilie–septembrie 2010) și sunt aferente activității desfășurate de o altă entitate (A.D.P.P. A).

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, întrucât cheltuielile cu "masă caldă" în sumă de lei nu au contribuit la realizarea de către S.C. "Y A" S.R.L. a veniturilor impozabile, așa cum prevede art.21 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citat.

Centralizând constatările privind impozitul pe profit, urmează a fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei, ca și pentru accesoriile de plată aferente în sumă totală de lei, calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat obligațiile de plată suplimentare stabilite la impozitul pe profit și la TVA, ca și accesoriile de plată aferente acestora, așa cum sunt consemnate în

Decizia de impunere nr..... din 03 august 2012, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, conform dispozitivului de mai jos.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială “X” S.R.L., cu sediul în municipiul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 03 august 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei – din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar lei.

2. – Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de lei – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar lei.

3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel A.

DIRECTOR EXECUTIV,