



**DECIZIA nr.123/2011/19.03.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. .... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș,**  
înregistrată sub nr...../03.02.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. .... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr...../03.02.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr...../01.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../01.11.2010, comunicată petentei la data de 04.01.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

- ..... lei reprezentând impozit pe profit;
- .... lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ..... lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa solutioneze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr...../03.02.2011, petenta solicită anularea deciziei de impunere ca fiind netemeinică și nelegală, invocând următoarele:

Referitor la obligațiile suplimentare stabilite pentru impozitul pe profit, societatea arată că acestea au fost stabilite ca rezultând din neînregistrarea în contabilitate a unui contract de vânzare cumpărare a două imobile, dar această neînregistrare nu i se datorează.

Societatea a facturat către S.C. .... SRL valoarea celor două imobile sfârșitul lunii decembrie 2009, dar societatea sus menționată a restituit facturile, neacceptându-le la plată, motivând că în prețul contractului este inclus și TVA.

Abia în luna iunie 2010 S.C. .... SRL a solicitat emiterea unei noi facturi fiscale, iar prin Procesul-verbal de compensare nr.../20.09.2010 s-a operat compensarea între societăți.

Având în vedere că de la data încheierii contractului de vânzare cumpărare până la data încheierii procesului-verbal de compensare societățile s-au aflat pe poziții divergente, facturile nefiind acceptate, societatea consideră că data la care a fost stabilit prețul vânzării este data de 20.09.2010.

Contestatoarea apreciază că data la care s-a realizat profitul nu este cea indicată de organul de control, ci data la care a avut loc compensarea. În consecință, și data de la care se calculează majorările de întârziere se modifică.

În ceea ce privește decontările cu SC .... SRL Miercurea Ciuc, societatea arată că la data de 15.05.2008 era un sold de avansuri facturate și neînchise (nedecontate) de .... lei. Această evidență a fost pusă la dispoziția inspectorilor fiscali cu precizarea că dintr-o eroare materială pe factura .../15.05.2008 la poziția a doua în loc de storno avans factura .../15.08.2007, a fost trecut storno avans factura .../25.04.2008.

Organele de control au interpretat că prin storno avans s-a diminuat baza de impozitare nejustificat, fără a lua în considerare facturile precedente de avans care au fost impozitate conform legii, acestea fiind ignorate în mod inexplicabil.

Așa cum rezultă din înregistrările contabile prezentate în raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat corect, atât din punct de vedere contabil cât și fiscal, operațiunile. Soldul avansurilor facturate și nedecontate la finele lunii mai rămâne de..... lei.

Raportat la situația de fapt, din care rezultă că nu s-a prejudiciat statul sub aspectul obligațiilor de TVA, societatea apreciază constatarea organului de inspecție fiscală ca fiind netemeinică și nelegală.

Cu privire la obligațiile suplimentare de plată TVA stabilite în relația societății cu SC .... SRL ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei din factura .../11.01.2008 pe motiv că lucrările au fost efectuate în luna decembrie 2007, societatea evidențiază că “ne aflăm la granița dintre anul 2007 - când erau aplicabile măsurile de simplificare în domeniul taxării lucrărilor de construcții-montaj (taxare inversă) și anul 2008 când aceste prevederi au fost eliminate”.

Contestatoarea apreciază că nu sunt corecte argumentele organelor de inspecție fiscală deoarece nu țin seama de regulile privind faptul generator și exigibilitatea pentru lucrările de construcții-montaj, prevăzute la art.134<sup>1</sup> alin.(4), și nici de regulile prevăzute în dispozițiile tranzitorii de aplicare a art.160 din

Codul fiscal, detaliate la pct.82 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile eliminării taxării inverse de la 01.01.2008.

Conform prevederilor legale invocate, societatea considera ca regimul de taxare este cel în vigoare la data la care situatiile de plata au fost acceptate.

Contestatoarea sustine ca nu exista legatura din punct de vedere al impozitarii TVA între:

a) Lucrarile de construcții-montaj executate de SC ... SRL catre SC ... SRL reglementate contractual, si

b) Lucrarile de construcții-montaj executate de SC ... SRL catre SC ... SRL reglementate contractual, acestea fiind operatiuni comerciale absolut distincte.

Societatea sustine ca “pentru lucrarile executate catre SC ... SRL, executantul SC... SRL a emis factura .../21.12.2007 în suma de ... lei, cu taxare inversa.

Având în vedere faptul ca situatiile de plata nu au fost acceptate în luna ianuarie factura a fost refuzata la plata si anulata prin stornare, partile fiind puse în situatia anterioara emiterii facturii din luna decembrie 2007.

Ulterior executantul a procedat la emiterea unor noi situatii de plata si a unei facturi conform regulilor TVA la data la care a convenit cu beneficiarul asupra sumei finale de plata si factura a fost întocmita cu TVA pe o suma diminuata”.

Societatea evidențiază că în urma controlului încrucișat realizat la SC ... SRL, factura .../11.01.2008 a fost regăsită în jurnalul de vânzări al societății.

În consecință, contestatoarea susține legalitatea dreptului de deducere a TVA aferentă facturii .../11.01.2008.

Referitor la modalitatea de calcul a majorarilor de întârziere, respectiv a penalitatilor de întârziere, contestatoarea citeaza art.1 pct.11 si art.2 alin.(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.39/2010, în vigoare de la **01.iulie.2010**, si sustine ca la pct.2.1.2 (Obligatie fiscala suplimentara de plata TVA) din decizia de impunere contestata se ignora faptul ca termenul de la care se stabileste cuantumul penalitatilor începe sa curga de la data de **01.iulie.2010**.

Societatea invocă art.111 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, potrivit căruia “Pentru diferentele de obligatii fiscale principale si pentru obligatiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plata se stabileste în functie de data comunicarii acestora [...]”, și susține că întrucât data comunicării este după data deschiderii procedurii de insolvență, aceste penalități nu se datorează.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspectia fiscală parțială efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș*, ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr..../25.05.2010, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr..../26.05.2010

(anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../01.11.2010 și Decizia de impunere nr..../01.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

**1) Referitor la impozitul pe profit** (Cap.III lit.A pct.1 din raportul de inspecție fiscală)

Perioada verificată: ianuarie 2007 - decembrie 2009.

În luna noiembrie 2009, potrivit contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.... (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), SC .... SRL a vândut, cu deplin drept de proprietate, către SC ... SRL două imobile constând în:

- C1 casa de locuit P+M compusă din: la parter cameră de zi, bucătărie, cămară, baie, hol, două terase; la mansardă trei camere, baie, hol; C2 garaj și suprafața de .... mp teren intravilan, situat în comuna Sântana de Mureș, str....., nr...../B, jud.Mureș;

- C1 casa de locuit compusă din: la parter cameră de zi, bucătărie, cămară, baie, hol, două terase; la mansardă trei camere, baie, hol; C2 garaj din structură ușoară de lemn și suprafața de .... mp teren intravilan, situat în comuna Sântana de Mureș, str..... nr...../E, jud.Mureș.

La pct.2 din contractul anterior se menționează că “prețul de vânzare-cumpărare stabilit de comun acord pentru cele două imobile este de .... Euro pentru fiecare imobil, în sumă totală de .... Euro, echivalentul a .... lei, la cursul BNR de..... lei/euro, fiind considerat achitat prin scăderea cu această sumă a datoriei SC ... SRL către SC ..... SRL”.

La pct.3 din contract se menționează că “[...] Imobilele formează bunul societății dobândite prin cumpărare și dezmembrare în anul 2006 și evidențiere construcții în anul 2007”, iar la pct.5 se precizează că “societatea cumpărătoare intră de fapt și de drept în stăpânirea imobilelor cumpărate, cu data de azi (17.11.2009), de când va beneficia de toate veniturile lor și va suporta toate taxele publice”.

Organele de control au constatat că lucrările efectuate pentru construirea caselor de locuit nu au fost finalizate în anul 2007 (fiind întocmit procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 06.06.2007 - anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), și au ramas evidentiaste în contul 332 “Servicii în curs de execuție” până la data de 31.12.2009 când casele de locuit au fost evidențiate în contul 212 “Construcții” (articol contabil 212 = 332). Potrivit Hotărârii AGA nr.../31.12.2005 (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală), fiecarui imobil i-a fost stabilita o valoare contabilă de .... lei.

Constatând că SC .... SRL a depus la Administratia Finantelor Publice Tg.Mures sub nr....9/21.12.2009 (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru cele doua imobile vandute SC .... SRL, organele de control au stabilit ca operatiunea derulata între SC ... SRL și SC .... SRL reprezinta o vânzare de cladiri noi care este taxabila potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind necesara depunerea notificarii.

La control s-a constatat ca factura nr...../22.12.2009 emisa de SC.... SRL catre SC ..... SRL având înscrisa contravaloarea celor doua case de locuit în suma de .... lei si TVA colectată în sumă de .... lei (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală), a fost returnata în original la data de 22.01.2010 societății verificate, “motivul refuzului fiind faptul ca nu a fost emisa conform contractului de vânzare-cumparare autentificat sub nr..... din data de 17.11.2009”, cele două imobile fiind refacturate de SC ... SRL în iulie 2010 cu factura nr...../01.07.2010, care a fost stornată ulterior prin factura nr...../27.08.2010, fiind emisă o nouă factură nr...../27.08.2010 evidențiată în contabilitate în luna august 2010 când, potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.08.2010 unitatea înregistrează pierdere fiscală.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca prin neînregistrarea în trim. IV 2009 a veniturilor din vânzarea imobilelor și a cheltuielilor aferente acestora au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Luând în considerare valoarea imobilelor înscrisă de societatea verificată în factura nr...../22.12.2009 emisă și neînregistrată (... lei) și costul aferent acestora (... lei = ((,... lei valoare contabilă clădire + .... lei valoare contabilă teren) x 2 imobile), organele de control au stabilit că profitul impozabil neînregistrat în trim.IV 2009 este de .... lei (... lei - .... lei), pentru care unitatea datorează **suplimentar impozit pe profit în sumă de..... lei** (... lei x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma menționată, potrivit prevederilor art.119, respectiv art.120 și art.122<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează **majorări de întârziere în sumă de .... lei** calculate până la data de 05.10.2010 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală), și **penalități de întârziere în sumă de .... lei** (..... lei x 15%) calculate în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din același act normativ.

**2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată** (Cap.III lit.B pct.1, 2 și 4 din raportul de inspecție fiscală)

Perioada verificată: ianuarie 2007 - decembrie 2009.

**1.** Constatarea redată la cap.III lit.A “Impozitul pe profit” pct.1 din raportul de inspectie fiscala are influenta si în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata în sensul ca, aferent vânzării de imobile către SC.... SRL din luna noiembrie 2009, SC .... SRL avea obligația de a colecta TVA în sumă de .... lei (... lei x 19%).

În luna iulie 2010 SC .... SRL a cuprins în decontul de TVA (depus la AFP Tg.Mureș sub nr...../25.08.2010) la rd.15 “Regularizări taxa colectată” TVA în sumă de .... lei, iar prin decontul depus pentru luna august 2010 (decont înregistrat sub nr...../21.09.2010) a fost stornată regularizarea anterioară și a fost înscrisă vânzarea la rd.9 “Livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota de 24%”.

Pentru declararea cu întârziere a TVA de plată în sumă de ..... lei, organele de control au stabilit că unitatea verificată datorează majorări de întârziere pentru perioada 27.12.2009 - 25.08.2010.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .... SRL a emis către SC .... SRL Miercurea Ciuc următoarele facturi fiscale:

- factura nr...../25.04.2008 pentru servicii stabilizare teren conf. contract nr...../27.08.2007 în valoare de .... lei și TVA colectată în sumă de .... lei;

- factura nr...../15.05.2008 în care, la rubrica denumirea produselor și serviciilor, la poziția 1 se menționează “Venituri poligon” în valoare de... lei și TVA colectată de .... lei, iar la poziția 2 se menționează “Avans conform contract” prin care se stornează suma de .... lei și TVA colectată în sumă de ..... lei.

Organele de control au constatat că stornarea din factura anterior menționată este nejustificată și incorectă, întrucât SC .... SRL nu a facturat avansul de .... lei la contractul nr....., prin factura nr...../25.04.2008 fiind facturată suma de ..... lei pentru servicii stabilizare teren conf. contractului nr...../27.08.2007 și nu avansuri, fapt ce rezulta din factura anexata.

Astfel, s-a concluzionat că unitatea a stornat în mod eronat avansul de .... lei și nu a colectat TVA în sumă de .... lei aferent veniturilor de .... lei care au fost înregistrate în contabilitate.

3. În perioada octombrie 2007 - ianuarie 2008 SC .... SRL a evidențiat următoarele facturi emise de SC .... SRL:

- factura nr...../23.10.2007 reprezentând avans (332 = 401 cu suma de .... lei și 4426 = 401 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../29.11.2007 pentru storno avans (332 = 401 cu suma de .... lei și 4426 = 401 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../29.11.2007 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de .... lei și 4426 = 4427 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../21.12.2007 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de .... lei și 4426 = 4427 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../10.01.2008 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de ..... lei și 4426 = 4427 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../11.01.2008 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de .... lei și 4426 = 401 cu suma de ..... lei).

Urmare verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele:

- lucrările înscrise în factura nr..... din luna noiembrie 2007 (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală), au fost recepționate de SC .... SRL și refacturate către beneficiarul final;

- lucrările înscrise în factura nr..... din luna decembrie 2007 (anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală), au fost realizate parțial la nivelul de .... lei, au fost recepționate de SC .... SRL și refacturate către beneficiarul final, respectiv SC .... SRL Miercurea Ciuc, fiind emisă factura nr...../21.12.2007 în valoare de ..... lei (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală).

Articolele contabile prin care au fost înregistrate aceste operațiuni sunt:

411 = 704.5 cu suma de .... lei

711 = 332 cu suma de ..... lei.

- cu procesul-verbal de recepție încheiat în data de 17.12.2007 (anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală), SC .... SRL Miercurea Ciuc a recepționat de la SC.... SRL lucrările în valoare de ..... lei;

- în luna ianuarie 2008 SC .... SRL nu trebuia să storneze toată valoarea lucrărilor facturate în luna decembrie 2007 cu factura nr...../21.12.2007, respectiv suma de .... lei, lună în care se aplica taxare inversă pentru TVA, ci doar suma de.... lei .... lei - ..... lei), întrucât lucrările înscrise în factura nr...../11.01.2008 în valoare de ... lei (anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală) au fost executate în luna decembrie 2007 și refacturate de SC .... SRL către beneficiarul final (acestea fiind scăzute din gestiune, prin contul 711, în luna decembrie 2007 exact la valoarea de..... lei), iar exigibilitatea TVA intervine în luna decembrie 2007 când se aplică taxare inversă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au concluzionat că în luna ianuarie 2008 unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de.... lei în baza facturii nr...../11.01.2008 emisă de SC ..... SRL.

Urmare solicitării din data de 10.07.2010 privind efectuarea unui control încrucișat la SC .... SRL, organele de control din cadrul DGFP Brașov menționează că echipa de inspecție fiscală nu a regăsit înregistrarea facturilor nr...../21.12.2007 și nr...../18.01.2008 în evidența contabilă a societății, iar factura nr...../11.01.2008 a fost regăsită în jurnalul de vânzări al lunii iulie 2008 și în evidența contabilă.

Având în vedere constatările de mai sus, redate la Cap.III lit.B “Taxa pe valoarea adăugată” pct.1, 2 și 4 din raportul de inspecție fiscală nr..../01.11.2010, organele de control au stabilit că societatea datorează suplimentar pentru perioada verificată **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei** (.... lei - suma de.... lei care a fost colectată în luna iulie 2010 și înscrisă în decontul de TVA depus sub nr...../25.08.2010 anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma menționată, potrivit prevederilor art.119, respectiv art.120 și art.122<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează **majorări de întârziere în sumă de.... lei** calculate până la data de 05.10.2010 (anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală), și **penalități de întârziere în sumă de .... lei** (..... lei x 15%) calculate în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din același act normativ, cu precizarea că “penalitatea de întârziere de 15% a fost calculată inclusiv pentru suma de .... lei, sumă care a fost înscrisă la rândul de regularizări în decontul de TVA depus pentru luna iulie 2010, deoarece exigibilitatea taxei de .... lei era în luna noiembrie 2009, iar la data de 30.09.2010 erau depășite cele 90 de zile și se impunea stabilirea penalității de 15%”.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**1. Referitor la obligațiile fiscale în suma totală de ..... lei, reprezentând:**

- **impozit pe profit în sumă de ..... lei;**
- **accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei;**
- **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei,**

**cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Mures, prin Biroul solutionare contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei dedusa judecatii în conditiile în care pentru constatarile în baza carora au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr...../01.11.2010 si Decizia de impunere nr...../01.11.2010, organele de inspectie fiscala au sesizat organele în drept cu privire la existenta indicilor savârșirii unor infractiuni.**

**În fapt,** la cap.III lit.A “Impozitul pe profit” pct.1 din raportul de inspectie fiscala organele de control au constatat că S.C. .... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș, nu a înregistrat, respectiv a înregistrat cu întârziere veniturile din vânzarea a două imobile către SC .... SRL, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.... în luna noiembrie 2009, prin care SC .... SRL a vândut către SC .... SRL imobilele respective cu deplin drept de proprietate, la pct.5 din contract precizându-se că “societatea cumpărătoare intră de fapt și de drept în stăpânirea imobilelor cumpărate, cu data de azi (17.11.2009), de când va beneficia de toate veniturile lor și va suporta toate taxele publice”.

Astfel, la control s-a constatat ca factura nr...../22.12.2009 emisa de SC..... SRL catre SC .... SRL având înscrisa contravaloarea celor doua case de locuit în suma de ... lei si TVA colectată în sumă de ..... lei (anexa nr.6 la raportul de inspectie fiscală), a fost returnata în original la data de 22.01.2010 societății verificate, “motivul refuzului fiind faptul ca nu a fost emisa conform contractului de vânzare-cumparare autentificat sub nr..... din data de 17.11.2009”, cele două imobile fiind refacturate de SC ... SRL în iulie 2010 cu factura nr...../01.07.2010, care a fost stornată ulterior prin factura nr...../27.08.2010, fiind emisă o nouă factură nr...../27.08.2010 evidențiată în contabilitate în luna august 2010 când, potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.08.2010, unitatea înregistrează pierdere fiscală.

Prin neînregistrarea în trim. IV 2009 a veniturilor din vânzarea imobilelor și a cheltuielilor aferente acestora au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Luând în considerare valoarea imobilelor înscrisă de societatea verificată în factura nr...../22.12.2009 emisă și neînregistrată (... lei) și costul aferent acestora (... lei = ((... lei valoare contabilă clădire + ... lei valoare contabilă teren) x 2 imobile), organele de control au stabilit că profitul impozabil neînregistrat în trim.IV 2009 este de ... lei (... lei - ..... lei), pentru care unitatea datorează **suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei** (... lei x 16%).



Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma menționată, potrivit prevederilor art.119, respectiv art.120 și art.122<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit că societatea datorează **majorări de întârziere în sumă de ... lei** calculate până la data de 05.10.2010 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală), și **penalități de întârziere în sumă de .... lei** (.... lei x 15%) calculate în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din același act normativ.

La cap.III lit.B “Taxa pe valoarea adăugată” pct.1 din raportul de inspecție fiscală nr..../01.11.2010 s-a retinut ca aspectele redade la cap.III lit.A “Impozitul pe profit” pct.1 din același raport au influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în sensul că, aferent vânzării de imobile către SC ... SRL din luna noiembrie 2009, SC ... SRL avea obligația de a colecta TVA în sumă de .... lei (.... lei x 19%).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2010 SC ... SRL a cuprins în decontul de TVA (depus la AFP Tg.Mureș sub nr..../25.08.2010) la rd.15 “Regularizări taxa colectată” TVA în sumă de.... lei, iar prin decontul depus pentru luna august 2010 (decont înregistrat sub nr..../21.09.2010) a fost stornată regularizarea anterioară și a fost înscrisă vânzarea la rd.9 “Livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota de 24%”.

Pentru declararea cu întârziere a TVA de plată în sumă de ... lei, organele de control au stabilit că pentru perioada 27.12.2009 - 25.08.2010 unitatea verificată datorează **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**, acestea fiind determinate de organele de inspecție fiscală în anexa la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../09.02.2011 ca fiind **în suma de .... lei**.

Întrucât faptele redade la Cap.III, lit.A pct.1 și lit.B pct.1 din Raportul de inspecție fiscală nr..../01.11.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../01.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit Procesul verbal nr..../01.11.2010 (anexa nr.18 la raportul de inspecție fiscală), prin adresa nr..../10.11.2010 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală sesizând Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg.Mureș, în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

La art. art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidentierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;[...].”

**În drept**, în ceea ce privește obligațiile fiscale mai sus menționate în sumă totală de .... lei (..... lei reprezentând impozit pe profit + .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit + .... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată), în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia **“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;**

[...]

**(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”**

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, se stipulează că *”Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni”*.

În cauza, obiectul litigiului izvorăște din constatările consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la Cap.III, lit.A pct.1 și lit.B pct.1 din Raportul de inspecție fiscală nr...../01.11.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../01.11.2010, potrivit căreia societatea verificată nu a înregistrat, respectiv a înregistrat cu întârziere veniturile și TVA colectată din vânzarea a două imobile către SC .... SRL, influența fiscală constând în denaturarea rezultatului fiscal aferent anului 2009, respectiv diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și T.V.A.

Aceste fapte ce ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele de urmărire abilitate pentru efectuarea cercetărilor.

În consecința, numai în funcție de stabilirea cauzelor care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației, soluționarea cauzei pe latura penală putând determina adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat urmare acestor constatari. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr..../01.11.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../01.11.2010, și cercetările care urmează a se efectua pe latura penală există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul".

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că "înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii".

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr.72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de Procedură Penală potrivit cărora "Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.2 din Codul de Procedură Penală, se reține că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de .... lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de..... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii.

**2. Referitor la obligațiile fiscale în suma totală de ... lei, reprezentând:**

**- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei;**

- **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei** (majorari de întârziere/dobânzi în suma de .... lei + penalitati de întârziere în suma de ..... lei),

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca datorata taxa pe valoarea adaugata în suma de .... lei aferenta facturii nr...../15.05.2008 emisa catre SC ... SRL Miercurea Ciuc, respectiv nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată ... lei în baza facturii nr...../11.01.2008 emisa de SC .... SRL, în condițiile în care societatea contestatară prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de control.**

Potrivit constatarilor redade la cap.III, lit.B pct.2 din Raportul de inspecție fiscală nr...../01.11.2010 SC ... SRL a emis către SC .... SRL Miercurea Ciuc următoarele facturi fiscale:

- factura nr...../25.04.2008 pentru servicii stabilizare teren conf. contract nr...../27.08.2007 în valoare de... lei și TVA colectată în sumă de .... lei;

- factura nr.../15.05.2008 în care, la rubrica denumirea produselor și serviciilor, la poziția 1 se menționează “Venituri poligon” în valoare de .... lei și TVA colectată de ... lei, iar la poziția 2 se menționează “Avans conform contract” prin care se stornează suma de .... lei și TVA colectată în sumă de..... lei.

Organele de control au concluzionat că stornarea din factura anterior menționată este nejustificată și incorectă, întrucât SC .... SRL nu a facturat avansul de .... lei la contractul nr...../27.08.2007, prin factura nr...../25.04.2008 fiind facturată suma de .... lei pentru servicii stabilizare teren conf. contractului nr...../27.08.2007 și nu avansuri, fapt ce rezulta din factura anexata.

Prin contestatia formulata petenta invoca, în ceea ce privește decontările cu SC ... SRL Miercurea Ciuc, că la data de 15.05.2008 era un sold de avansuri facturate și neînchise (nedecontate) de ... lei, această evidență fiind pusă la dispoziția inspectorilor fiscali cu precizarea că dintr-o eroare materială pe factura .../15.05.2008 la poziția a doua în loc de storno avans factura .../15.08.2007, a fost trecut storno avans factura .../25.04.2008.

Fata de aceasta sustinere a petentei se retine ca art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, reglementeaza în mod expres corectarea documentelor, si anume:

“(1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi** sau în alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis catre beneficiar, acesta se anuleaza si se emite un nou document;

b) **în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informațiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informațiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continând informațiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numarul si data documentului corectat.”**

În referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr.../09.02.2011, se precizează că “celelalte avansuri facturate și nedecontate în sumă de ... lei sunt aferente altor contracte încheiate de SC ... SRL și ... respectiv contractul nr....../27.06.2007 și....../10.05.2007, aspect ce rezultă în mod clar din factura nr...../15.08.2007 (anexată referatului) emisă de SC ... SRL către... prin care la denumirea produselor sau serviciilor facturate se menționează “AVANS CONTRACT nr..../27.06.2007; nr...../10.05.2007””.

Având în vedere cele de mai sus și documentele existente la dosarul cauzei (facturile fiscale invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală), se rețin următoarele:

- facturile fiscale nr.../25.04.2008 și nr....../15.05.2008, emise de SC ... SRL către SC ... SRL Miercurea Ciuc și analizate de organele de inspecție fiscală, fac referire la contractul nr... din 27-08-2007, iar factura fiscală nr....../15.08.2007, invocată de petenta prin contestația formulată, face referire la contractele nr.../27.06.2007 și nr....../10.05.2007;

- la poziția 2 din factura fiscală nr....../15.05.2008 emisă de SC ... SRL către SC ... SRL Miercurea Ciuc este incorectă stornarea sumei de ... lei și TVA colectată în sumă de... lei prin menționarea la “Denumirea produselor sau serviciilor” - “storno fact. **avans** nr. naf....../25-04-2008”, în condițiile în care factura nr....../25.04.2008 în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei a fost emisă de SC ... SRL pentru **“servicii exec.stabilizare teren conf. contract nr.... 27-08-2007”** și nu pentru avansuri;

- contestatoarea a emis **factura nr....../15.08.2007** către SC ... SRL Miercurea Ciuc pentru **“AVANS CONTRACT nr....../27.06.2007; nr....../10.05.2007”** în **valoare de ... lei și TVA în suma de ... lei**, iar în factura nr....../25.04.2008 (menționată mai sus) a înscris **valoarea de ... lei și TVA în sumă de... lei**, astfel ca susținerea petentei potrivit careia “dintr-o eroare materială pe factura .../15.05.2008 la poziția a doua în loc de storno avans factura .../15.08.2007, a fost trecut storno avans factura .../25.04.2008” - invocându-se astfel o eroare de scriere doar la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor - nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât cele două facturi au valori diferite.

Dacă societatea verificată a identificat o eroare de întocmire a facturii fiscale nr....../15.05.2008 în sensul că la poziția 2 din factură trebuia stornată operațiunea consemnată în factura nr....../15.08.2007 emisă către SC ... SRL Miercurea Ciuc, se reține că pentru corectarea informațiilor cuprinse în factură contestatoarea avea obligația să procedeze în conformitate cu prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate.

La cap.III lit.B pct.4 din Raportul de inspecție fiscală nr.../01.11.2010 organele de control au reținut că în perioada octombrie 2007 - ianuarie 2008 SC ... SRL a evidențiat următoarele facturi emise de SC... SRL:

- factura nr.../23.10.2007 reprezentând avans (332 = 401 cu suma de ... lei și 4426 = 401 cu suma de .... lei);

- factura nr....../29.11.2007 pentru storno avans (332 = 401 cu suma de -..... lei și 4426 = 401 cu suma de -..... lei);

- factura nr...../29.11.2007 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de ... lei și 4426 = 4427 cu suma de ..... lei);

- factura nr..../21.12.2007 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de ... lei și 4426 = 4427 cu suma de ..... lei);

- factura nr...../10.01.2008 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de -.... lei și 4426 = 4427 cu suma de -..... lei);

- factura nr...../11.01.2008 pentru lucrări executate (332 = 401 cu suma de ... lei și 4426 = 401 cu suma de .... lei),

în legătură cu care au constatat următoarele:

- lucrările înscrise în factura nr... din luna noiembrie 2007 (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală), au fost recepționate de SC .... SRL și refacturate către beneficiarul final;

- lucrările cuprinse în factura nr.... din luna decembrie 2007 (anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală), au fost realizate parțial la nivelul de ... lei, au fost recepționate de SC .... SRL și refacturate către beneficiarul final, respectiv SC .... SRL Miercurea Ciuc, fiind emisă factura nr...../21.12.2007 în valoare de .... lei (anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală).

Articolele contabile prin care au fost înregistrate aceste operațiuni sunt:

411 = 704.5 cu suma de .... lei

711 = 332 cu suma de ..... lei.

- la control s-a reținut că prin procesul-verbal de recepție încheiat în data de 17.12.2007 (anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală), SC ... SRL Miercurea Ciuc a recepționat de la SC ... SRL lucrările în valoare de ... lei;

- organele de control au concluzionat că în luna ianuarie 2008 cu factura nr... SC ..... SRL nu trebuia să storneze toată suma de ... lei reprezentând valoarea lucrărilor înscrise în factura nr..... emisă în luna decembrie 2007 - lună în care se aplica taxare inversă pentru TVA, ci doar suma de ... lei (... lei - ... lei), întrucât lucrările înscrise în factura nr..../11.01.2008 în valoare de.... lei (anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală) au fost executate în luna decembrie 2007 și refacturate de SC ... SRL către beneficiarul final (acestea fiind scăzute din gestiune, prin contul 711, în luna decembrie 2007, exact la valoarea de .... lei), iar exigibilitatea TVA intervine în luna decembrie 2007 când se aplică taxare inversă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit că în luna ianuarie 2008 unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza facturii nr...../11.01.2008 emisă de SC .... SRL.

Prin contestația formulată petenta apreciază că nu sunt corecte argumentele organelor de inspecție fiscală deoarece nu țin seama de regulile privind faptul generator și exigibilitatea pentru lucrările de construcții-montaj, prevazute la art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nici de regulile prevăzute în dispozițiile tranzitorii de aplicare a art.160 din Codul fiscal, detaliate la pct.82 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile eliminării taxării inverse de la 01.01.2008.

În drept, la art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, invocat de petentă prin contestația formulată, se prevede:

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor,[...].*

*(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanta, cercetare, expertiza și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”*

Art.160 “Masuri de simplificare” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, stipulează: *“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică masurile de simplificare sunt: [...]*

*c) lucrarile de constructii-montaj;*

*[...]*

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. [...].”*

În legătură cu prevederile anterioare, la pct.82 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare, se precizează:

*“(9) Neaplicarea masurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sanctionată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme”.*

Ordonanța de urgență a Guvernului nr.106/2007 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“ART. I

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează: [...]

70. La articolul 160, alineatul (2) se modifică și va avea următorul cuprins:

*“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:*

*a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;*

*b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amanunțul;*

*c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”*

ART. II

Prezenta ordonanță de urgență intră **în vigoare la 1 ianuarie 2008**”.

Așadar potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr.106/2007 anterior citată, începând cu data de 1 ianuarie 2008 lucrarile de constructii-montaj

au fost excluse din categoria bunurilor si serviciilor pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare.

În Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2008, referitor la art.160 “Masuri de simplificare” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.82 se precizeaza:

*“(12) În cazul lucrarilor de constructii-montaj pentru care au fost încasate avansuri si/sau au fost emise facturi pentru valoarea totala sau partiala în regim de taxare inversa pâna la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxa intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situatii de lucrari si, dupa caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, se aplica regimul normal de taxa numai pentru diferenta dintre valoarea lucrarilor pentru care faptul generator de taxa intervine în anul 2008 si valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise pâna la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Daca lucrarile de constructii-montaj sunt realizate de la data de 1 ianuarie 2007 pâna la data de 31 decembrie 2007, inclusiv, dar nu au fost emise situatii de lucrari sau, dupa caz, acestea nu au fost acceptate de beneficiari, si nu au fost emise nici facturi parțiale sau pentru avansuri în acest interval, se va aplica regimul normal de taxa la data emiterii facturilor aferente acestor lucrari dupa data de 1 ianuarie 2008.”*

Având în vedere prevederile legale anterior citate, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei potrivit căroră “regimul de taxare este cel în vigoare la data la care situațiile de plată au fost acceptate”, respectiv “executantul a procedat la emiterea unor noi situații de plată și a unei facturi conform regulilor TVA la data la care a convenit cu beneficiarul asupra sumei finale de plată și factura a fost întocmită cu TVA pe o sumă diminuată”.

Față de cele de mai sus, se rețin argumentele organelor de inspecție fiscală de la pct.3 din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../09.02.2011, și anume:

“Față de cele susținute de unitate că, exigibilitatea TVA intervine la data acceptării lucrărilor de către beneficiar precizăm că **susținerile unității sunt nefondate deoarece nu a prezentat nici în timpul controlului și nici prin contestație documente, respectiv situații de lucrări din care să rezulte că lucrările facturate de SC ... SRL către SC ... SRL au fost acceptate de SC ... SRL în luna ianuarie 2008.**

Mai mult, beneficiarul final al lucrărilor facturate de SC ... SRL era ... Miercurea Ciuc. În condițiile în care lucrările facturate în luna decembrie 2007 de SC ... SRL către SC ... SRL au fost refacturate la beneficiarul final.... în aceeași luna, respectiv decembrie 2007 pentru care EXISTA și a fost prezentat proces verbal de recepție a lucrărilor încheiat între SC ... SRL și.... Miercurea Ciuc, este clar că lucrările respective au fost executate în luna decembrie 2007 când pentru TVA se aplica taxare inversă”.

Având în vedere cele prezentate, și ținând cont de prevederile legale citate, de documentele existente la dosarul cauzei, precum și de faptul că societatea contestatară prin contestația formulată nu aduce, în susținerea contestației,



argumente de fond justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală redată la Cap.III lit.B “Taxa pe valoarea adăugată” pct.2 și 4 din raportul de inspecție fiscală nr..../01.11.2010, și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora “***Analiza contestatiei se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării***”, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei** (... lei sold TVA la finele lunii decembrie 2009 - ... lei TVA colectată în luna iulie 2010 și înscrisă în decontul de TVA depus sub nr..../25.08.2010 anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “*Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora “*Contestatia poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestatiei nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”,  
***se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.***

În contextul celor prezentate și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***contestația formulată de S.C. ... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș, urmează să fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei*** (majorări de întârziere/dobânzi în suma de... lei + penalități de întârziere în suma de .... lei).

**3. Referitor la legalitatea stabilirii majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată** în Decizia de impunere nr..../01.11.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

În fapt, referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la pct.2.1.2. din decizia de impunere nr..../01.11.2010 organele de inspecție fiscală precizează:

“Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, potrivit prevederilor art.119, respectiv art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, unitatea datorează majorări de întârziere în sumă de .... lei calculate până la data de 05.10.2010 și penalități de întârziere în

sumă de ... lei (... lei x 15%). Precizăm că, penalitatea de întârziere de 15% a fost calculată inclusiv pentru suma de ... lei, sumă care a fost înscrisă la rândul de regularizări în decontul de TVA depus pentru luna iulie 2010, deoarece exigibilitatea taxei de .... lei era în luna noiembrie 2009, iar la data de 30.09.2010 erau depășite cele 90 de zile și se impunea stabilirea penalității de 15%.”

Prin contestația formulată petenta invocă prevederile art.1 pct.11 și art.2 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/2010, intrată în vigoare la data de **01 iulie 2010**, și susține că la pct.2.1.2 (Obligație fiscală suplimentară de plată TVA) din decizia de impunere contestată se ignoră faptul că termenul de la care se stabilește cuantumul penalităților începe să curgă de la data de **01 iulie 2010**.

Societatea invocă de asemenea art.111 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, potrivit căruia “Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora [...]”, și susține că întrucât data comunicării este după data deschiderii procedurii de insolvență, aceste penalități nu se datorează.

În drept, **Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/2010** pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

#### **“ART. I**

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează: [...]

**9. Articolul 119** se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]."

**11. După articolul 120** se introduce un nou articol, articolul 120<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:

"ART. 120<sup>1</sup>

#### **Penalități de întârziere**

(1) *Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

(2) *Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

a) *dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

b) *dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

c) *după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale ramase nestinse.*

(3) *Penalitatea de întârziere nu înlătura obligatia de plata a dobânzilor.*"

14. Articolul 122<sup>1</sup> se modifica si va avea urmatorul cuprins:

"ART. 122<sup>1</sup>

**Dobânzi si penalitati de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolventei**

*Pentru creantele fiscale nascute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolventei nu se datoreaza si nu se calculeaza dobânzi si penalitati de întârziere dupa data deschiderii procedurii insolventei.*"

[...]

**ART. II** [...]

(2) *Pentru creantele fiscale care au scadenta anterior intrarii în vigoare a prezentei ordonante de urgenta, începând cu data intrarii în vigoare a acesteia se datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere. În acest caz, termenele în functie de care se stabileste nivelul penalitatii de întârziere prevazute la art. 120<sup>1</sup> încep sa curga de la data intrarii în vigoare a prezentei ordonante de urgenta.* [...]

**ART. III**

(1) Prin exceptie de la prevederile art. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **prezenta ordonanta de urgenta intra în vigoare la data de 1 iulie 2010**, [...]"

Față de prevederile legale anterior citate, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr...../09.02.2011, și anume:

“Referitor la susținerea SC ... SRL că unitatea nu datorează penalități de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată colectată cu întârziere ca urmare a contractului de vânzare cumpărare încheiat cu SC ... SRL pentru vânzarea celor două imobile precizăm că, întrucât operațiunea de vânzare cumpărare a avut loc în luna noiembrie 2009, exigibilitatea TVA intervine în luna transferului dreptului de proprietate, astfel că, potrivit prevederilor art. 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 unitatea datorează penalități de întârziere.[...]

Chiar dacă unitatea a înregistrat și declarat în luna august 2010 TVA aferentă vânzării celor două imobile, până la data încheierii actului de control unitatea nu a achitat TVA aferentă celor două imobile astfel că, la data de 29.09.2010 era depășit termenul de 90 zile (de la 01.07.2010 până la 29.09.2010) și unitatea datorează penalitati de întârziere de 15%. Faptul ca unitatea a declarat TVA colectat cu întârziere nu o scuteste de plata penalitatilor de întârziere întrucât exigibilitatea TVA era în luna noiembrie 2009”.

Având în vedere cele de mai sus si ținând cont de prevederile art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei, conform carora “(1) Nici o dobânda, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuiala, numita generic accesorii, nu va putea fi adaugata creantelor nascute anterior datei deschiderii procedurii”, în condițiile în care, potrivit informațiilor accesate de pe site-ul Ministerului Justiției <http://portal.just.ro>, în dosarul nr.../.../2010 înregistrat în data de 29.09.2010 Tribunalul Mureș - secția comercial a admis cererea formulată de debitoarea S.C. ... S.R.L. pentru **deschiderea procedurii generale a insolvenței la data de 05.10.2010**, rezultă că în mod legal și corect organele de inspecție fiscală

au stabilit în sarcina petentei majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei calculate până la data de **05.10.2010** și penalități de întârziere în sumă de .... lei (... lei TVA datorată la 01 iulie 2010 x 15%).

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

**1. Suspendarea solutionării contestației** formulate de **S.C. .... S.R.L. din loc. Sântana de Mureș, jud. Mureș**, în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând:

- .... lei - impozit pe profit;
- .... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ..... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- .... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ..... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**