

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. 122 din 31 ianuarie 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. 9568 din 23 decembrie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr. .../23 decembrie 2011, 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.F-C din 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.F-C încheiat la data de 2011* de inspector și referent din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 28 noiembrie 2011.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31 iulie 2007, 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 nr.1236/22 decembrie 2011 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr. 9568/22 decembrie 2011, 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. D, Nr.E, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. F și are codul unic de înregistrare fiscală F cu atribut fiscal RO.

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

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

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

I. – Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"Subscrisa X SRL [...], prin reprezentant legal, formulează și depune la organul cometenet în termen legal conform dispozițiilor OG nr.92/2003 [...], prezenta:

CONTESTAȚIE

împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.F-C .../22.11.2011 și a Deciziei de impunere nr.F-C .../22.11.2011*, [...] înregistrate la societate cu nr..../28.11.2011, [...], sumele contestate reprezentând:

1. [...] **Impozit pe profit** contribuție stabilită suplimentară de plată în sumă de lei, și accesorii aferente [...] în sumă de lei [...].
2. [...] **TVA** contribuție stabilită suplimentară de plată în sumă de lei și accesorii aferente TVA în sumă de lei [...].

Având în vedere autoritatea emitentă, temeiurile juridice pe baza cărora au fost emise și partea dispozitivă propriu-zisă, motivăm contestația după cum urmează.

În fapt,

[...] Cu privire la impozitul pe profit

[...] SC X SRL contestă suma totală de plată de ... lei stabilită de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit, neîntemeiat și nemotivat, în fapt și în drept, o obligație suplimentară de plată datorată [...], pe care o putem considera ca o analiză incompletă și nefundamentată a cadrului legal cu privire la impozitul pe profit [...].

Astfel, în conținutul actelor administrativ fiscale contestate, organul de inspecție fiscală la temeiul de drept specifică dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Cu privire la cheltuieli dispozițiile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...] sunt foarte clare [...].

Cu toate acestea, facem precizarea că organul de inspecție fiscală nu a ținut însă cont de dispozițiile art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 [...], care dispun că anumite categorii de cheltuieli, printre care și cheltuielile cu provizioane și rezerve, au deductibilitate limitată: [...].

Dispozițiile art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 [...] nu au fost coroborate de organul de inspecție fiscală cu prevederile de la art.22 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 [...] și cu prevederile privind provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților de la pct.52 din HG nr.44/2004 [...].

[...] În susținerea contestației noastre vă solicităm să rețineți și dispozițiile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 [...], legiuitorul specificând în mod expres care sunt cheltuielile care nu sunt deductibile.

[...] În consecință, considerăm că SC X SRL nu a eludat legislația fiscală aplicabilă, deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii efectuându-se pe baza documentelor justificative înregistrate în evidențele financiar-contabile și cu respectarea dispozițiilor art.21 și art.22 din Legea nr.571/2003 [...] și cu prevederile HG nr.44/2004 [...].

[...] Cu privire la taxa pe valoarea adăugată (TVA)

[...] SC X SRL contestă suma totală de plată de lei stabilită de organele de inspecție fiscală pentru următoarele considerente.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit, neîntemeiat și nemotivat, în fapt și în drept, o obligație suplimentară de plată datorată [...], pe care o putem considera ca o analiză incompletă a cadrului legal cu privire la taxa pe valoarea adăugată [...].

În acest sens, vă solicităm să rețineți dispozițiile cuprinse la art.134 alin.(7) coroborat cu cele de la art.134 alin.(4) și (5) din Legea nr.571/2003 [...], care definesc faptul generator și exigibilitatea.

[...] Deasemenea, în susținerea contestației noastre sunt relevante a fi subliniate dispozițiile de la alin.(1) și (10) ale art.134' Legea nr.571/2003 [...], prin care legiuitorul a dispus când intervine faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii.

[...] Este necesar a se reține că în HG nr.44/2004 [...], referitor la exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii de la art.134² din Legea nr.571/2003 [...], normele metodologice sunt clare, exprese și fără echivoc: [...].

În susținerea contestației noastre învederăm a se reține și dispozițiile de la art.145 alin.(1) și (2) lit.a) și b) și art.146 alin.(1) lit a) și b) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Cu referire la dispozițiile art.146 din Legea nr.571/2003 [...] este necesar a se reține și prevederile din pct.46 alin.(1) și (6) din HG nr.44/2004 [...].

[...] Dispozițiile legale învederate mai sus este necesar a fi coroborate și cu cele privind dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă de la art.147' din Legea nr.571/2003 [...] și de la pct.48 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 [...].

În ceea ce privește facturarea, legiuitorul a dispus în mod expres la art.155 din Legea nr.571/2003 [...] și la pct.69 din HG nr.44/2004 [...].

Totodată este necesar a fi reținute și dispozițiile privind evidența operațiunilor de la art.156 alin (1) – (3) din Legea nr.571/2003 [...].

Am făcut aceste sublinieri privind motivele în drept ale contestației noastre întrucât SC X SRL a respectat toate dispozițiile legale menționate mai sus, organul de inspecție fiscală constatând nejustificat și neîntemeiat, prin actele administrativ fiscale contestate prin prezenta, nerespectarea de către societate a legislației fiscale.

Ori am făcut această evidențiere a normelor legale aplicabile tocmai pentru a fundamenta în fapt și în drept că obligația fiscală stabilită de organele de inspecție fiscală nu a ținut cont de aceste dispoziții stabilite în mod expres de legiuitor.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă facturilor primite de către SC X SRL precizăm următoarele:

1. SC X SRL, în calitate de contribuabil persoană impozabilă, a îndeplinit condițiile și obligațiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei stabilite de dispozițiile art.146 din Legea nr.571/2003 [...], pe baza documentelor legal întocmite (facturi) care justifică dreptul de deducere a taxei și care au fost declarate în deconturile lunare de taxa pe valoare adăugată;
2. SC X SRL, în calitate de beneficiar al livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii efectuate de furnizorii săi a înregistrat în evidențele contabile documentele legal întocmite (facturi) și primite de la furnizori, și a făcut dovada că a declarat și plătit taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe factura furnizorului;
3. SC X SRL, a respectat de asemenea prevederile din Legea nr.571/2003 [...] și HG nr.44/2004 [...], referitoare la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, [...].

4. SC X SRL a respectat dispozițiile art.147¹ din Legea nr.571/2003 și pct.48 alin.(2) din HG nr.44/2004 [...], [...].
5. SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile, jurnalele de cumpărări, contul 4426 [...], toate facturile primite de la furnizori în perioada 01.04.2010 – 30.06.2011, acestea având înscrisă cota de TVA 19 și 24;
6. SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile, jurnalele de vânzări, contul 4427 [...], toate facturile emise de societate în perioada 01.04.2010 – 30.06.2011, acestea având înscrisă cota de TVA 19 și 24;
7. SC X SRL, pe baza deconturilor și declarațiilor prevăzute legal, și-a îndeplinit în perioada 01.04.2010 – 30.06.2011, obligația de achitare a taxei pe valoarea adăugată de plată, conform dispozițiilor art.157 din Legea nr.571/2003 [...].

Din aceste considerente, în fapt și în drept, SC X SRL contestă contribuția stabilită suplimentară de plată reprezentând **TVA** în sumă de lei și accesorii aferente TVA în sumă de lei [...].

Deși organul de inspecție fiscală a realizat constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, pe baza documentelor puse la dispoziție de societate, acesta a aplicat eronat și dispozițiile art.6 din OG nr.92/2003 [...], a apreciat neîntemeiat și nejustificat relevanța stărilor de fapt fiscale și a emis actele administrativ fiscale prin aplicarea trunchiată a legislației privind stabilirea obligațiilor fiscal. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.F–C din 2011, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.F–C din 2011, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală parțială, finalizată la data de 2011, 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 aferent perioadei 01 ianuarie 2010 – 30 iunie 2011 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie 2010 – 30 iunie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F–C din data de 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.F–C din 2011.

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

"Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], H.G. nr.44/2004 [...].

Perioada verificată a fost 01.01.2010–30.06.2011.

[...] **Anul 2010 (01.01.2010–30.09.2010)**

[...] Ca urmare a controlului efectuat, prin sondaj, [...] la control s-au constatat următoarele:

1. În trim.II 2010, societatea în luna mai 2010, a înregistrat pe cheltuieli deductibile în contul contabil 628 "Cheltuieli cu servicii executate de terți" suma de lei, [...] (anexa nr.5) fără a avea niciun document justificativ, încălcând astfel prevederile art.6, alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 [...].

[...] Facem precizarea că, la rubrica explicații din registrul jurnal aferent lunii mai 2010, societatea înscrie mențiunea "REP ÎNREG F 6990535 G".

Menționăm că, factura CJ WCG nr.H a fost emisă în data de 30.07.2008 (altă perioadă fiscală) de S.C. G ROMÂNIA S.R.L. Turda CUÎ RO I către S.C. X S.R.L. în valoare totală fără T.V.A. de lei cu un T.V.A. aferent de 86.777,02 lei.

Această factură, la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" are înscris următoarele:

1. "Contravaloare execuție, transport și montaj elemente prefabricate din beton armat la obiectiv K Dej, contract nr.J din 04.04.2008 etc." în valoare fără T.V.A. de lei cu un T.V.A. de lei;

2. "Ștorno parțial avans" în valoare fără T.V.A. de lei cu un T.V.A. aferent de lei.

Astfel, societatea [...] a înregistrat ștornarea avansului de lei [...] și a evidențiat pe cheltuieli deductibile aceiași sumă prin următoarele articole contabile (anexa nr.5):

471.2 "Cheltuieli înregistrate în avans" = 401.1 – lei

628 "Cheltuieli cu servicii executate de terți" = 401.1 lei

Din cele prezentate mai sus, societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

2. În urma verificării [...] s-a constatat că la nivelul Trim.III 2010, respectiv în luna septembrie 2010, aceasta a înregistrat pe cheltuieli în contul 681.2 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele" suma totală de lei, după cum urmează:

– lei, [...]. Astfel, în luna septembrie 2010, la valoarea totală facturată de lei, societatea eronat a constituit garanția de bună execuție, respectiv provizioane pentru garanția acordată clientului de lei prin aplicarea cotei de 7% asupra situațiilor de lucrări – facturi emise lunar de subantreprenor, în sensul că **aceste cheltuieli cu provizioane sunt aferente altor ani fiscali (2008, 2009)**, încălcând prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

– lei, [...]. Astfel, în luna septembrie 2010, la valoarea totală facturată de lei, societatea eronat a constituit garanția de bună execuție, respectiv provizioane pentru garanția acordată clientului de lei prin aplicarea cotei de 10% asupra situațiilor de lucrări – facturi emise lunar de executant, în sensul că **aceste cheltuieli cu provizioane sunt aferente altor ani fiscali (2008, 2009)**, încălcând prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

– lei, [...]. Astfel, în luna septembrie 2010, la valoarea totală facturată de 70.953,87 lei, societatea eronat a constituit garanția de bună execuție, respectiv provizioane pentru garanția acordată clientului de lei prin aplicarea cotei de 10% asupra situațiilor de lucrări – facturi emise lunar de executant, în sensul că **aceste**

cheltuieli cu provizioane sunt aferente altui an fiscal (2009), încălcând prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

Astfel, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea rezultatului fiscal (profit/pierdere fiscală) aferent trimestrelor perioadei verificate, rezultând profit impozabil în sumă de lei la nivelul trim.II 2010, respectiv lei la nivelul trim.III 2010 (anexa nr.3) [...].

În concluzie, în timpul controlului, pentru suma de lei (..... lei impozit pe profit stabilit la control – lei impozit pe profit-forfetar calculat de societate) reprezentând **diferență impozit pe profit** aferentă anului 2010 (01.01.2010–30.09.2010), conform art.120 din O.G. nr.92/2003 [...] s-au calculat **majorări de întârziere** în sumă de lei (anexa nr.4).

În conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. nr.92/2003 [...], s-au calculat **penalități de întârziere** în cotă de 15% în sumă de lei (anexa nr.4).

Anul 2010 (01.10.2010–31.12.2010)

[...], la control s-a stabilit la nivelul trim.IV 2010 ca rezultat financiar, **pierdere fiscală** în sumă lei, [...].

An 2011 (01.01.2011–30.06.2011)

[...], pierderea fiscală stabilită la control la data de 30.06.2011 în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.26 din Legea nr.571/2003 [...] va fi recuperată începând cu data de 30.09.2011 (anexa nr.3).

[...] Având în vedere cele menționate la capitolul impozitului pe profit, societatea datorează bugetului general consolidat al statului următoarele sume (anexele nr.3 și 4):

- diferență totală impozit profit stabilit la control: lei;
- impozit calculat și virat de societate: lei (..... lei + lei);
- **diferență impozit pe profit datorat de societate:** lei;
- **accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar de** lei, din care:
 - majorări de întârziere în sumă de lei;
 - penalități de întârziere în sumă de lei.

[...] Din verificarea prin sondaj asupra documentelor care au stat la baza T.V.A. deductibilă și T.V.A. colectată pentru perioada verificată, la control s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește T.V.A. deductibilă:

[...] T.V.A. deductibilă stabilită de societate în perioada verificată, a fost de lei [...] (anexa nr.7).

Față de T.V.A. deductibilă stabilită de societate, la control s-a stabilit T.V.A. deductibilă în sumă de lei, rezultând **o diferență de lei** (anexa nr.8), astfel:

– lei, reprezintă **T.V.A. dedusă** de societate în luna **ianie 2011** în baza facturii seria IF nr.L emisă de S.C. M S.A. Ilfov CUÎ RO N, reprezentând **contravaloarea unor băuturi alcoolice**, [...] (anexa nr.10).

La control **nu s-a dat drept de deductibilitate asupra T.V.A. în sumă de lei**, datorită faptului că, societatea a încălcat prevederile art. 145 alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 [...].

De asemenea, în urma verificării [...], au mai rezultat următoarele constatări:

1. S.C. X S.R.L. A în calitate de client a avut relații de afaceri cu S.C. O S.R.L. A, CUÎ RO P în calitate de furnizor, încheindu-se în acest sens contractul de furnizare materiale nr.R/08.06.2010.

Astfel, în baza contractului mai sus menționat, S.C. O S.R.L. A a emis un număr de 4 (patru) facturi, către S.C. X S.R.L. A, reprezentând contravaloarea "avans procurare marfă" în valoare fără T.V.A. de lei cu un **T.V.A. aferent de lei, care ulterior au fost ștornate**, (anexa nr.9) [...].

[...] Analizând facturile în cauză, S.C. O SRL A înscrie la rubrica – Denumire produs "Avans procurare marfă conform contract nr...../...../08.06.2010" în condițiile în care **nu a existat niciun fel de plată (avans) din partea S.C. X S.R.L. A** (beneficiarului) conform fișei furnizor anexat la prezentul raport de inspecție fiscală parțială. (anexa nr.9)

[...] Având în vedere aspectele detaliate mai sus, respectiv:

– în niciunul din cazurile prezentate nu s-a identificat punerea efectivă în aplicare a contractului încheiat, având un parcurs identic: **facturi de avans neachitate** (cu toate că existau prevederi contractuale clare privind modalitatea și termenul de plată) urmate după anumite perioade de timp de ștornări ale acestora;

– lipsa unor clauze contractuale sau documentații adiacente care să releve intenția derulării unor relații economice în condiții normale, respectiv:

- comenzi lansate furnizorului de către beneficiar;
- negocieri între părți pentru continuarea derulării contractului încheiat;
- studii, rapoarte ale beneficiarilor privind necesitatea și oportunitatea achiziționării mărfurilor incluse în contracte;

– modalitatea de selectare a furnizorului având în vedere quantumul semnificativ al tranzacțiilor care se preconiza a fi efectuate – lansarea ofertei de achiziție, ce furnizori și-au prezentat ofertele, bonitatea acestora și capacitățile lor de lucru, istoricul acestora etc.;

– nesolicitarea/neîncasarea unor penalități pentru nerealizarea contractului de către furnizorul/beneficiarul acestuia;

– renunțarea de către furnizori la o eventuală acțiune în instanță împotriva beneficiarului, deși în condiții de piață normale astfel de abandonări succesive și repetate ale derulării unor contracte afectează activitatea economică a unui furnizor;

coroborate cu prevederile legale încălcate și anume:

a) art.134 – Faptul generator și exigibilitatea – definiții din Legea nr.571/2003 [...] alin 1 [...] alin 2 [...].

- b) – art. 134¹ alin.(1) [...] – art. 134² alin.(1) [...] alin.(2) b) [...].
c) art.6 și art. 105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 [...].
d) art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].
e) art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 [...].
f) art. 145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

ținând cont de faptul că, contractul de furnizare de materiale nr.../...../08.06.2010 cu furnizorul de marfă S.C. O S.R.L. A este reziliat, nefiind realizate obiectivele contractuale, fapt care implică nu a generat operațiuni taxabile și întrucât acestea au fost operațiuni repetitive influențând T.V.A. de plată de la o perioadă la alta, considerăm că operațiunile în cauză nu respectă prevederile legale cu privire la deductibilitatea T.V.A. aferentă avansurilor facturate.

[...] În concluzie, din verificarea efectuată, a rezultat că S.C. O S.R.L. A a facturat T.V.A., **fără ca avansul să fie încasat (plătit de către S.C. X S.R.L.) fapt ce a condus ca S.C. X S.R.L. să deducă T.V.A.**

[...] Astfel, la control **nu s-a acordat drept de deducere** pentru suma de lei reprezentând T.V.A. înscrisă în cele 4 (patru) facturi menționate mai sus, emise de S.C. O S.R.L. A, anexate în prezentul raport de inspecție fiscală parțială (anexa nr.8).

Datorită faptului că, aceste facturi au fost regularizate ulterior prin ștornarea acestora de către furnizor, consecința fiscală fiind influențarea T.V.A. de plată de la o perioadă la alta, la control s-au calculat accesorii aferente în conformitate cu prevederile art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 [...]. (anexa nr.11)

II. Deasemenea, S.C. X S.R.L. A, în perioada 01.01.2011 – 30.06.2011 a avut relații de afaceri cu diverși furnizori de bunuri, constatându-se unele deficiențe din punct vedere fiscal, după cum urmează:

1. În timpul controlului s-a constatat că în luna ianuarie 2011, societatea a dedus T.V.A. în sumă de lei în baza facturii [...] (anexa nr.12) emisă de S.C. P S.R.L. Târgoviște, [...].

[...], datorită faptului că **nu a existat niciun fel de tranzacție și nicio plată**, societatea a revenit asupra acestor înregistrări în luna februarie 2011 prin **ștornarea totală a contravalorii materialelor auxiliare [...]**.

[...] Din analiza informațiilor extrase din baza de date SI INFOPC – detalii contribuabil, s-a constatat că S.C. P S.R.L. a devenit inactivă începând cu data de 07.10.2010, [...].

Astfel, societatea a încălcat prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 [...], art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...], respectiv art. 145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Consecința a fost diminuarea T.V.A. de plată cu suma de lei (anexa nr.11) de la o perioadă fiscală la alta, drept pentru care în timpul controlului s-a procedat la calculul de majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art.120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003 [...].

2. Deasemenea, în timpul controlului s-a constatat că în luna martie 2011, societatea a dedus T.V.A. în sumă de lei în baza facturii [...] emisă de S.C. R S.A., București, [...], reprezentând contravaloarea "Activ: spațiu comercial (nr.inv.203)situat în S, [...]" (anexa nr.13).

[...] Menționăm că, în data de 29.03.2011, la sediul lichidatorului [...], cu ocazia scoaterii la vânzare a imobilului [...], S.C. X SRL A a participat și câștigat această licitație.

[...] Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție [...], a rezultat că nu s-a efectuat niciun fel de plată, societatea revenind asupra acestor înregistrări în luna iulie 2011 prin ștornarea totală a contravalorii imobilului având la bază factura de ștornare [...] emisă de S.C. R S.A., [...].

[...] Societatea nu a prezentat în timpul controlului documente din care să reiasă că este proprietar asupra acestui imobil [...].

[...] Consecința a fost diminuarea T.V.A. de plată cu suma de lei, (anexa nr.11) de la o perioadă fiscală la alta, drept pentru care în timpul controlului s-a procedat la calculul de majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art.120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003 [...].

3. Totodată, în timpul controlului s-a constatat că în luna martie 2011, societatea a dedus T.V.A. în sumă de lei în baza facturii [...] emisă de S.C. Ș S.R.L. A, [...], reprezentând contravaloarea "Teren A [...] cu suprafața de m.p." (anexa nr.14).

[...] Din verificarea actelor și documentelor [...], a rezultat că nu s-a efectuat niciun fel de plată, societatea revenind asupra acestor înregistrări în luna aprilie 2011 prin ștornarea totală a contravalorii terenului având la bază factura de ștornare [...] emisă de S.C. Ș S.R.L. A (anexa nr.14).

[...] Consecința a fost diminuarea T.V.A. de plată cu suma de lei, (anexa nr.11) de la o perioadă fiscală la alta, drept pentru care în timpul controlului s-a procedat la calculul de majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art.120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003 [...].

[...] **În ceea ce privește T.V.A. colectată:**

[...], pentru perioada verificată s-a stabilit **T.V.A. suplimentar** în sumă de lei, drept pentru care s-au calculat **majorări de întârziere** în sumă de **28 lei [...]** **penalități de întârziere** în cotă de 15% în sumă totală de lei. (anexa nr.11)

[...] În concluzie, în ceea ce privește T.V.A., pentru perioada aprilie 2010 – iunie 2011, la control s-au constatat următoarele (anexa nr.11):

- T.V.A. de plată suplimentar lei;
- Majorări de întârziere lei;
- Penalități de întârziere lei. [...].”

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 parțială din 2011**, 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 aferent perioadei 01 ianuarie 2010 – 30 iunie 2011 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie 2010 – 30 iunie 2011, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "*Dezvoltare (promovare) imobiliară*" – cod CAEN 4110.

Pentru perioadele verificate, 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 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.

1.) – Referitor la impozitul pe profit:

Conform Anexei nr.3 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit ca profit impozabil pentru perioada ianuarie – septembrie 2010 suma totală de lei, față de profitul impozabil calculat de societatea comercială contestatoare de lei – conform Anexei nr.2 la RIF.

Diferența de lei (..... lei – lei) reprezintă **cheltuieli suplimentare nedeductibile din punct de vedere fiscal** stabilite la control, din care:

– lei reprezintă cheltuieli înregistrate în luna mai 2010 în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", fără a avea un document justificativ, încălcându-se astfel prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate ce cele ale art.19 alin.(1) din Codul fiscal;

– lei reprezintă cheltuieli înregistrate în luna septembrie 2010 în contul contabil 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele", în condițiile în care provizioanele constituite sunt aferente lucrărilor executate și facturate de S.C. "X" S.R.L. în alte exerciții financiare (anii 2008 și 2009), încălcându-se astfel prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, pentru perioada ianuarie – septembrie 2010, la control s-a stabilit un impozit pe profit datorat în sumă de lei (..... lei x 16%). Având în vedere că societatea comercială contestatoare a efectuat viramente în contul impozitului pe profit în sumă totală de lei (conform Anexei nr.2 la RIF), la inspecția fiscală din 2011 a rezultat ca **diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit** suma de lei (..... lei – lei), pentru care au fost calculate și **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere – Anexa nr.4 la RIF) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

2.) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

În luna iunie 2011, societatea comercială contestatoare a dedus TVA deductibilă în sumă de lei aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice – conform Anexei nr.9 la RIF, contrar prevederilor art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, astfel că această sumă a fost stabilită suplimentar de plată la control, ca urmare a anulării dreptului de deducere, pentru care au fost calculate și **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada supusă inspecției fiscale, s-a mai constatat faptul că societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă:

– în sumă totală de lei înscrisă în 4 facturi emise de S.C. "O" S.R.L. pentru "avans procurare marfă", în condițiile în care nu a existat nicio plată efectuată de societatea comercială contestatoare. Ulterior, valorile înscrise în cele patru facturi au fost ștornate de societatea comercială emitentă;

– în sumă de lei aferentă unor achiziții de materiale înregistrate în luna ianuarie 2011, iar în luna februarie 2011, întrucât nu existat niciun fel de tranzacție și nicio plată, furnizorul a emis o factură de ștorno;

– în sumă de lei aferentă achiziției unui mijloc fix (spațiu comercial) înregistrat în luna martie 2011, pentru ca ulterior, în luna iulie 2011, să fie înregistrată factura de ștornare;

– în sumă de lei aferentă achiziției unui mijloc fix (teren) înregistrat în luna martie 2011, pentru ca ulterior, în luna aprilie 2011, să fie înregistrată factura de ștornare.

Astfel, la control nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei – în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, fapt ce a generat **diferențe de plată la TVA** de la o lună la alta în cadrul perioadei supuse inspecției fiscale și, implicit, a condus la calculul de **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

* 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.F–C din 2011, respectiv impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei împreună cu accesoriile de plată aferente acestuia în sumă de lei, ca și TVA de plată suplimentară în sumă de lei și accesoriile de plată în sumă de lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare consideră că organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză incompletă și nefundamentată a cadrului legal privind stabilirea impozitului pe profit, susținând că temeiul de drept invocat în decizia de impunere, respectiv art.19 alin.(1) din Codul fiscal se referă doar la reguli generale privind calculul impozitului pe profit.

Astfel, în contestație sunt citate prevederile art.21 alin.(1), alin.(3) lit.g) și alin.(4), art.22 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal și prevederile Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, dispoziții legale despre care susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

În consecință, societatea comercială contestatoare consideră că nu a eludat legislația fiscală aplicabilă, iar deductibilitatea cheltuielilor a fost stabilită pe baza documentelor justificative și în conformitate cu prevederile art.21 și art.22 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Și în ceea ce privește TVA, consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit neîntemeiat și nemotivat, în fapt și în drept, obligațiile suplimentare de plată. Și pentru acest capăt de cerere din contestație sunt prezentate mai multe citate ale articolelor din Codul fiscal privind TVA.

* **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 obligațiile suplimentare de plată la impozitul pe profit în sumă totală de lei (.... lei/debit suplimentar + lei/accesorii de plată), iar la TVA în sumă totală de lei (.... lei/debit suplimentar + lei/accesorii de plată), întrucât:**

În susținerea cauzei, societatea comercială nu anexează la dosarul contestației niciun fel de acte doveditoare în combaterea constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală – anexă la Decizia de impunere nr.F–C/.... 2011.

1.) – Referitor la impozitul pe profit:

La determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile și provizioanele, precum și la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în contabilitate de societatea comercială contestatoare, pe care ulterior le-a ștornat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...] Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”,

precum și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal:

“Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală – paginile 4–5, organele de control au constatat înregistrarea în contabilitate, în luna **mai 2010**, a unor **cheltuieli cu serviciile executate de terți** în sumă de lei, fără însă a avea la bază un document justificativ.

În fapt, explicațiile din Registrul jurnal al lunii mai 2010 se referă la o factură emisă de o societate comercială furnizoare de servicii în luna ieulie 2008 (altă perioadă fiscală).

Suma de lei era înscrisă în roșu (ștorno) în factura nr.H/30 ieulie 2008 emisă de furnizorul S.C. "G ROMÂNIA" S.R.L. și avea ca explicație "Ștorno parțial avans".

Societatea comercială contestatoare, a înregistrat în mod eronat în contabilitate această ștornare în luna mai 2010, respectiv în roșu în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" și în negru în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", diminuând astfel în mod nejustificat profitul impozabil aferent exercițiului financiar ianuarie – septembrie 2010, întrucât documentul care a stat la baza acestor înregistrări (factura nr.H/30 ieulie 2008) **a fost emis în anul 2008**, nerespectând astfel regula de bază prevăzută la art.19 alin.(1) din Codul fiscal:

“[...] Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, în luna **septembrie 2010**, societatea comercială contestatoare a înregistrat în contabilitate **cheltuieli cu provizioanele pentru garanții acordate clienților** în sumă totală de lei (articol contabil 6812 = 1512), în condițiile în care valoarea lucrărilor prestate asupra cărora a calculat aceste provizioane au fost facturate către beneficiari în exercițiile financiare anterioare, respectiv **anii 2008 și 2009**, astfel:

– lei reprezintă cheltuieli cu provizioane calculate prin aplicarea cotei de 7% asupra valorii totale de lei aferentă celor 12 facturi emise în perioada martie 2008 – octombrie 2009 către S.C. "V" S.A. București (Anexa nr.6 la RIF);

– lei reprezintă cheltuieli cu provizioane calculate prin aplicarea cotei de 10% asupra valorii totale de lei aferentă celor 6 facturi emise în perioada martie 2008 – noiembrie 2009 către W, județul B (Anexa nr.6 la RIF);

– lei reprezintă cheltuieli cu provizioane calculate prin aplicarea cotei de 10% asupra valorii de 70.953,87 lei aferentă facturii emise în luna septembrie 2009 către W, județul B (Anexa nr.6 la RIF).

Și în acest caz, societatea comercială contestatoare nu a ținut cont de regula de bază prevăzută la art.19 alin.(1) din Codul fiscal (mai sus citat), respectiv cea de a calcula profitul impozabil ca diferență între **veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.**

În cazul de față, anul fiscal 2010 a avut două perioade fiscale, respectiv ianuarie – septembrie 2010 și octombrie – decembrie 2010, conform prevederilor art.I din O.U.G. nr.87/29

septembrie 2010 pentru modificarea și completarea Codului fiscal (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.669/30 septembrie 2010).

Astfel, susținerile din contestație privind invocarea art.21 alin.(1), alin.(3) lit.g) și alin.(4), precum și art.22 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, nu au relevanță în speța analizată, întrucât organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil aferent exercițiului financiar ianuarie – septembrie 2010 strict în legătură cu regula de bază stabilită la art.19 alin.(1) din Codul fiscal, luând în calcul numai cheltuielile aferente acestui exercițiu și eliminând din calcul cheltuielile aferente unor exerciții financiare anterioare, pe care societatea comercială contestatoare le-a înregistrat eronat în această perioadă.

Legat de stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu provizioanele în sumă de lei în exercițiul financiar ianuarie – septembrie 2010, precizăm că organele de inspecție fiscală au stabilit totodată, pentru exercițiul financiar octombrie – decembrie 2010, suma de lei – înregistrată de societatea comercială contestatoare în luna noiembrie 2010 în contul contabil 7812 "Venituri din provizioane" – ca fiind venituri neimpozabile, conform prevederilor art.20 lit.c) din Codul fiscal, rezultând astfel la control pentru trimestrul IV al anului 2010 o pierdere fiscală în sumă de lei, față de profitul impozabil în sumă de lei, calculat și declarat de societatea comercială contestatoare.

Drept urmare, în ceea ce privește capătul de cerere privind impozitul pe profit, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, atât pentru **diferența suplimentară de plată** în sumă de lei, cât și pentru **accesoriile de plată** aferente în sumă totală de lei – corect calculate, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

2.) – În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, diferența suplimentară stabilită de plată în sumă de lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmare a anulării dreptului de deducere a TVA deductibilă de egală valoare aferentă achiziției unor băuturi alcoolice în luna iunie 2011, taxă pe care societatea comercială contestatoare a dedus-o, contrar prevederilor art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal:

"Art. 145. – [...] (5) Nu sunt deductibile:

[...] b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii."

Referitor la acest aspect, în contestație nu sunt aduse niciun fel de motivații în fapt și în drept, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru TVA de plată suplimentară în sumă de lei, ca și pentru **accesorii de plată** aferente în sumă totală de..... lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la **majorările și penalitățile de întârziere** în sumă totală de lei, acestea au fost calculate la inspecția fiscală din 2011 întrucât s-a constatat faptul că societatea comercială contestatoare, în perioada aprilie 2010 – iunie 2011, a dedus TVA deductibilă în sumă totală lei în baza unor facturi de avans și de achiziții bunuri, în condițiile în care nu a plătit niciun avans pentru procurare marfă, iar ulterior toate facturile emise au fost anulate prin emiterea de către furnizori a unor facturi în roșu (de ștorno), **fapt ce a determinat reîncadrarea acestor tranzacții** – conform prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal (mai sus citate).

Astfel, în cazul avansurilor, exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, prin avans înțelegându-se încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor înaintea livrării acestora.

Or, furnizorul S.C. "O" S.R.L. A a emis 4 facturi pentru "avans procurare marfă" către societatea comercială contestatoare, în care a înscris TVA în sumă totală de lei, pe care aceasta a dedus-o în condițiile în care, în fapt, nu a existat nicio plată. Ulterior, furnizorul a emis facturi de ștorno. Aceste operațiuni au condus la influențarea TVA de plată de la o lună la alta.

De asemenea, și în cazul achizițiilor de bunuri (mijloace fixe și materiale consumabile) pentru care societatea comercială contestatoare a dedus TVA în sumă totală de lei, acestea în fapt nu au fost realizate, ci furnizorii au emis numai facturi care ulterior au fost anulate prin emiterea de facturi de ștorno. Și aceste operațiuni au condus la influențarea TVA de plată de la o lună la alta.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat, în mod corect, faptul că societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei, întrucât aceasta nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

Sușinerile din contestație referitoare la faptul că TVA a fost dedusă legal, pe bază de facturi corect întocmite, iar operațiunile au fost corect reflectate prin deconturile lunare de TVA, îmbracă numai aspectul formal al cauzei.

Societatea comercială contestatoare, nu are în vedere fapt că organul de inspecție fiscală, în exercitarea atribuțiilor sale, are dreptul legal să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, iar din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală a reieșit cu claritate faptul că tranzacțiile înregistrate de societatea comercială, prin care a dedus TVA în sumă de lei, nu au avut un scop economic, ci au urmărit numai diminuarea TVA de plată prin aceste înregistrări în anumite luni.

Drept consecință, rezultă că, aferent diferențelor de plată ce au rezultat de la lună la lună, în mod corect și legal societatea comercială contestatoare datorează accesorii de plată în sumă totală de lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

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.F-C din 2011, 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 în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

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

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- majorări de întârziere aferente TVA de plată

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

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar lei;
- majorări de întârziere aferente TVA de plată lei.

3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, 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 Tribunalului B.

DIRECTOR EXECUTIV,