



**DECIZIA Nr. 36 /08.10.2008**  
privind solutionarea contestatiei depusa de  
**S.C. "E" S.R.L. "V"**  
inregistrata la D.G.F.P. a jud. "V" sub nr. ....../28.08.2008

Directia generala a finantelor publice a judetului "V" a fost sesizata de catre Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "V" - serviciul de inspectie fiscala prin adresa nr. ....../28.08.2008, asupra contestatiei formulata de **S.C. "E" S.R.L., "V"** str. ., Bl., Sc. ., Ap..., judetul "V", cod de identificare fiscala: RO.....59, inregistrata sub nr....7/26.08.2008.

Societatea contesta masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. ...din 31.07.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../30.07.2008, intocmit de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii - serviciul de inspectie fiscala referitoare la "Impozitul pe profit" si "Taxa pe valoarea adaugata".

Contestatia are ca obiect **suma de "S" lei**, reprezentand:

- **"S1" lei - debit - impozit pe profit;**
- **"S2" lei – majorari aferente impozitului pe profit;**
- **"s3" lei - majorari aferente t.v.a.**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007 in raport de data emiterii deciziei de impunere si de data depunerii contestatiei, respectiv 26.08.2008, asa cum reiese din stampila registraturii Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "V".

Constatand ca sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 205 (1) si 209 (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, Directia generala a finantelor publice "V" prin Compartimentul Solutionare contestatii este legal competenta sa solutioneze contestatia societatii in cauza.

**I.1.** Prin contestatia formulata S.C. "E" SRL care are ca principal obiect de activitate lucrari de instalatii tehnico-sanitare cod CAEN /... contesta obligatii fiscale in suma de "s3" lei reprezentand accesorii, respectiv majorari in suma de .... lei si penalitati de intarziere in suma de ... aferente T.V.A., aratand ca :

- la punctul 2 din capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea trebuia sa colecteze TVA aferenta proceselor verbale de receptie lucrari (august 2004, august 2005, septembrie 2005) conform art. 134, alin. 3 si 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 59, alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 si, conform prevederilor art. 119-120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala a calculat accesoriile in suma de "s3" lei fara sa tina seama ca procesele verbale de receptie erau provizorii intocmite in baza acordurilor scrise dintre parti;

- receptia definitiva s-a facut conform actului aditional din 30.08.2004 al contractului, in iunie 2007, ca urmare a clauzei ce prevedea acceptarea la plata a lucrarilor la data insusirii acestora, cantitativ si calitativ, de catre beneficiarul final (SC "H" SA "V");

- actul aditional din 30.08.2004 prevedea constituirea unei garantii pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor in suma de... lei (... lei ron) care a fost majorata la ... lei (... lei ron) la data de 22.08.2005, exigibilitatea T.V.A. aferent garantiilor, conform art. 135 alin 6 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ia nastere la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva sau dupa caz, la data incasarii sumelor daca incasarea este anterioara acestuia, prevedere de care organul de inspectie fiscala nu a tinut seama si a calculat in mod eronat majorari si penalitati de intarziere in suma de "s3" lei;

- acordul scris dintre parti prevede plata garantiei la data procesului verbal de receptie definitiva, data la care se face si transferul dreptului de proprietate;

- societatea a colectat TVA aferent sumelor incasate neluand in seama garantiile (motivul neinregistrarii valorii totale din devizele de lucrari emise catre beneficiar); devize fiind întocmite cu titlu informativ, au stat la baza întocmirii contractului de prestari servicii nr..../01.03.2004;

- organul de control a aplicat in mod diferit prevederile legale la beneficiar, respectiv la SC "MHT I" SRL beneficiarul lucrarilor, in baza acelorasi procese verbale de receptie provizorie nu a acceptat deducerea TVA conform art. 145, alin. 3 si 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 19-120 din O.G. 92/2003;

- daca organul de control ar fi aplicat legea cu aceeasi masura la ambii agenti economici implicati in aceasta relatie contractuala, in baza acelorasi procese verbale de receptie provizorie TVA colectata la SC "E" S.R.L. ar fi fost dedus la SC "MHT I" S.R.L., bugetul de stat nefiind afectat.

**I.2.** S.C. "E" S.R.L. contesta masurile dispuse prin Decizia de impunere nr..../31.07.2008 de a i se stabili de catre organele de inspectie fiscala obligatii suplimentare privind impozitul pe profit pentru perioada reverificata 01.01.2004 – 30.06.2007, in suma de "S1" lei, precum si majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma de "S2" lei precizand urmatoarele:

- inspectorii fiscali neluand in considerare acordurile scrise dintre partile contractante si nici prevederile pct. 59(3) din HG nr. 44/2004, pe baza proceselor verbale de receptie preliminara, prevalandu-se de art. 155 alin. 2 din Legea 571/2003 inregistreaza venituri si calculeaza impozit pe profit, majorari si penalitati de intarziere aferente;

- lucrarile efectuate de S.C. "E" S.R.L. sunt imobile prin destinatie, conform Codului civil intra in componenta bunurilor imobile existente din care fac parte integranta, neputand functiona dezmembrete si ca atare nu pot fi considerate bunuri mobile;

- transferul dreptului de proprietate de la S.C. "E" S.R.L. la S.C. "MHT I" S.R.L. s-a efectuat conform acordurilor scrise dintre parti in iunie 2007, data la care s-a incheiat procesul verbal de receptie definitiva in urma unei hotarari judecatoresti, cand s-a intocmit deasemenea si factura fiscala pentru contravaloarea integrala a livrarii de bunuri si regularizarea prin stornare a facturilor de avansuri asa cum prevede pct. 59(3) din HG nr. 44/2004;

- inspectorii fiscali au interpretat gresit prevederile art. 19 alin. 1 si art. 155 alin. 2 din Legea 571/2003, coroborat cu art. 119-120 din OG. nr. 92/2003 calculand eronat obligatiile de plata privind impozitul pe profit, inclusiv accesoriile aferente;

Considerand fara suport legal obligatiile suplimentare de plata privind majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA in suma de "s3" lei precum si impozitul pe profit in suma de "S1" lei, cu majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma de "S2" lei contestatoarea solicita anulara acestora.

**II.** Inspectia fiscala desfasurata la SC "E" SRL in perioada 01.07-28.07.2008 a avut ca obiectiv reverificarea perioadei 01.04.2004 - 30.06.2007 si a vizat obligatiile suplimentare de plata privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si majorarile si penalitatile de intarziere aferente care au facut obiectul deciziei de impunere nr. .../31.08.2007 intocmita in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../31.08.2007 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii - serviciul de inspectie fiscala desfiintate partial prin Decizia de solutionare a contestatiei nr. .../13.12.2007 emisa de DGFP "V".

**II. 1)** Prin decizia de impunere nr. .../31.07.2008 intocmita in baza raportului de inspectie fiscala nr. .../30.07.2008, organele de inspectie fiscala ale Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "V" - serviciul de inspectie fiscala, au stabilit ca societatea contestatoare datoreaza pentru perioada 01.01.2004 - 30.06.2007 o obligatie de plata privind "Taxa pe valoarea adaugata" in suma de ... lei si majorari aferente in suma de "s3" lei .

**A.)** In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata deductibila** - diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de 3.462 lei ca urmare a faptului ca nu s-a dat drept de deductibilitate:

.a) conform art. 145 alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

- factura fiscala nr. 6./16.12.2004 in valoare totala de ... lei rol (... lei ron) din care TVA .... lei rol (...8 lei ron) prin care societatea achizitioneaza mobilier (pat, noptiere, biblioteca hol...);

- factura fiscala din luna ianuarie 2005 prin care societatea efectueaza un retur la o parte din mobilierul achizitionat in valoare de .... lei rol (...lei ron) din care TVA ... lei rol (... lei ron);

- factura fiscala nr. .../21.01.2005 in valoare totala de ...lei rol (... lei ron) din care tva in suma

de .... lei rol (... lei ron) pentru achizitionarea de parchet;

- factura fiscala .../25.05.2005 reprezentand usa stejar + toc in valoare totala de .... lei rol (... lei ron) din care tva in suma de .... lei rol (... lei ron);

- factura fiscala nr..../04.05.2005 in valoare totala de .. lei rol (. lei ron) din care tva in suma de ... lei rol (51 lei ron);

- factura fiscala nr..../29.04.2006 reprezentand masina de spalat cu uscator si masina de spalat vase in valoare totala de ... lei ron din care tva in suma de .... lei ron ;

b) conform art. 145 alin. 5 lit.b)

- factura fiscala nr..../03.03.2005 reprezentand c/val bauturi alcoolice in valoare totala de ... lei rol (... lei ron) din care TVA in suma de... lei rol (... lei ron)

c) conform art. 160.1 din legea 571/2003 privind Codul fiscal:

- factura fiscala din data de 18.04.2005 reprezentand material lemnos (lemn de lucru) in valoare totala de .... lei rol (..... lei ron) din care tva aferent in suma de ....lei rol ..... lei ron);

**B.)** In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata colectata** organul de inspectie fiscala a consemnat in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../31.072008, urmatoarele:

- in data de 30.08.2004 societatea semneaza un proces verbal de receptie lucrari cu S.C. "MHT I" SRL "V" in suma totala de ..... lei rol (..... lei rol);

- in data de 15.08.2005 societatea semneaza un proces verbal de receptie lucrari cu S.C. "MHT I" SRL "V" in suma totala de .... lei rol (... lei ron);

- in data de 30.09.2005 societatea semneaza un proces verbal de receptie lucrari cu S.C. "MHT I" SRL "V" in suma totala de .... lei rol (... lei ron) fara a intocmi factura, ocazie cu care nu s-a colectat T.V.A. incalcan-du-se prevederile art. 134, alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 59, alin. 2 din H.G. 44 privind normele de aplicare a Codului fiscal;

- s-a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta proceselor verbale de receptie a lucrarilor la data la care acestea au fost semnate si s-a stornat in luna iunie 2007 cand s-a intocmit factura catre S.C. "MHT I".S.R.L. "V".

- valoarea investitiilor efectuate pe baza proceselor verbale de receptie a lucrarilor au fost evidentiata integral in evidenta contabila a SC "MHT I".SRL (proces verbal nr. .../05.01.2007 incheiat la SC "MHT I".SRL).

Ca urmare a celor mentionate mai sus la pct. II.1) si II. 2), organul de inspectie fiscala stabileste diferenta de tva de plata in suma de.... lei pentru care calculeaza majorari si penalitati de intarziere, conform art. 114 (1) si art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in suma totala de "s3" lei ron.

**II.2.** Referitor la **impozitul pe profit**, in urma verificarilor efectuate la SC "E" SRL, organele de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

a) pentru **anul 2004** - diferenta de plata la **impozitul pe profit in suma de ..... lei rol (... lei ron)** ca urmare a faptului ca:

- societatea nu a luat in calcul ca nedeductibile cheltuielile cu amenzile si penalitatile in suma de .....lei rol (... lei ron) asa cum prevede art. 21 alin. 4 lit. b) din legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- societatea nu a luat in calcul ca si cheltuieli nedeductibile cheltuielile cu impozitul pe profit din pv. anterior in suma de .... lei rol (... lei ron);

- societatea nu a înregistrat venituri aferente unor prestari de servicii efectuate pe baza unor situatii de lucrari in suma de ..... lei rol (... lei ron) incalcan-d astfel art. 155 alin. 2 si art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ;

- pentru veniturile de mai sus organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere a cheltuielilor materiale neinregistrate de agentul economic in evidentele contabile in suma de .... lei rol (... lei ron);

b) pentru **anul 2005** - diferenta de plata la **impozitul pe profit in suma de ..... lei ron** ca urmare a faptului ca:

- societatea nu a luat in calcul la stabilirea impozitului pe profit suma de ... lei ron reprezentand amenzi si penalitati, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. 4 lit. b);

- societatea nu a înregistrat venituri aferente unor prestari de servicii efectuate pe baza de

situatii de lucrari in suma de .... lei ron incalcand astfel art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- pentru veniturile de mai sus organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere a cheltuielilor materiale neînregistrate in evidenta contabila a societatii in suma ..... lei ron;

c) pentru **anul 2006** - diferenta **in minus la impozit pe profit in suma de ....lei ron:**

societatea nu a luat in calcul la stabilirea impozitului pe profit suma de ... lei ron reprezentand amenzi si penalitati, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. 4 lit. b) Cod fiscal;

- organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere a cheltuielilor materiale in suma .... lei ron aferente pv. de receptie lucrari efectuate catre "MHT I" SRL (art.19 alin. 1 lit. Cod fiscal) neînregistrate de societate;

d) pentru **anul 2007** – semestrul I organul de inspectie fiscala a majorat pierderea fiscala inregistrata de societate in suma de ..... lei ron, cu suma de ..... lei ron, astfel:

- suma de.... lei ron pierdere fiscala rezultata din faptul ca societatea factureaza si inregistreaza venituri din servicii prestate pentru care au fost întocmite situatii de lucrari in perioade anterioare, luate in calcul la determinarea impozitului pe profit de organul de inspectie fiscala la perioadele respective, astfel ca s-a procedat la stornarea veniturilor facturate in 2007 in suma de....lei ron precum si a cheltuielilor in suma de .... lei ron;

- suma de ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal de natura amenzilor si penalitatilor conform art. 21 alin. 4 lit. b) Cod fiscal;

Fata de cele de mai sus pentru perioada 01.01.2004 -30.06.2007, diferenta totala stabilita de plata la inspectia fiscala din 31.07.2008, cu titlul de impozit pe profit este de "S1" lei ron, si s-au calculat, in baza art. 114 alin (1) si 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, majorari in suma de ..... lei ron si penalitati de intarziere in suma de.... lei.

Prin referatul cu propuneri de solutionare care insoteste contestatia, aprobat de conducatorul organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, organul de inspectie fiscala isi mentine punctul de vedere si propune respingerea in totalitate ca neintemeiata a contestatiei.

Totodata se precizeaza ca nu s-a formulat plangere penala impotriva societatii.

**III.** Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

Perioada verificata: 01.01.2004 – 30.06.2007.

**III.1. Referitor majorările de intarziere in suma de "s3" lei aferente TVA cauza supusa solutionarii D.G.F.P. "V", prin Compartimentul Solutionare Contestatii este sa se pronunte daca S.C. "E" S.R.L. "V" datoreaza la bugetul statului aceasta suma in conditiile in care societatea a executat lucrari de instalatii decontate pe baza situatiilor de lucrari pentru care nu a intocmit facturi fiscale.**

**In fapt,** S.C. "E" S.R.L. formuleaza contestatie impotriva deciziei de impunere nr. .../31.07.2008 prin care se stabileste obligatia suplimentara de plata reprezentand majorari de intarziere la plata a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei "s3" lei.

Prin contestatia formulata contestatoarea arata ca nu este de acord cu diferenta de obligatie fiscala privind majorarile si penalitatile de intarziere la plata TVA sustinand ca devizele de lucrari au fost întocmite cu titlu informativ si au stat la baza intocmirii contractului de prestari servicii nr.../01.03.2004 intre S.C. "E" SRL si SC "MHT I" SRL, factura fiscala a fost emisa la data de 23.06.2007 cand s-a efectuat receptia definitiva a lucrarilor, iar suma de .....lei ron din valoarea totala a lucrarilor reprezinta garantii pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea si conform art. 135 alin. 6 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal exigibilitatea TVA aferenta acestei sume ia nastere la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva sau dupa caz, la data incasarii sumelor daca incasarea este anterioara acestuia.

Prin decizia de impunere nr. .../31.07.2008, organul de inspectie fiscala a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma de..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei si majorari de intarziere aferente in suma de "s3" lei din care societatea contesta numai majorarile de intarziere in suma de "s3" lei.

Majorarile de intarziere au fost calculate de organul de inspectie fiscala in conformitate cu

prevederile art. 114 alin. 1 și 119 alin. 1 din O.G. nr. 92 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, valabil în perioada verificată și sunt aferente atât TVA neadmisa la deducere cât și TVA colectată aferentă situațiilor de lucrări pentru care societatea nu a întocmit facturi fiscale.

Organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în suma de 3.416 lei aferentă aprovizionării de către societate a unor bunuri care nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile așa cum se specifică în art. 145(3), art. 145 alin. 5 lit. b) și art. 160.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

La taxa pe valoarea adăugată colectată organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a întocmit situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor executate pentru "MHT I" dar nu a întocmit facturi fiscale, astfel:

- la data de 30.08.2004 - situații de lucrări și proces verbal de recepție lucrări privind predarea primirea instalației de gaze naturale în valoare de ...lei rol (... lei ron), instalație gaze naturale+ Modernizare C.T. în valoare de ...lei rol (... lei ron) și instalații electrice în valoare de ... lei (... lei ron);

- la data de 15.08.2005 situație de lucrări și proces verbal de recepție a lucrărilor privind reabilitare instalație apă rece în valoare de ..... lei rol (... lei ron),

- la data de 30.09.2005 situație de lucrări și proces verbal de recepție a lucrărilor privind instalație gaze naturale în valoare de .... lei rol (...lei ron) și montarea arzătoarelor pe gaz în valoare de .... lei rol (... lei ron)

Factura pentru aceste lucrări s-a întocmit la data de 23.06.2007.

Față de aceste constatări, organul de inspecție fiscală făcând aplicarea prevederilor art. 134. alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 59, alin. 2 din H.G. 44 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codului fiscal au procedat la colectarea TVA aferentă acestor situații de lucrări și procese verbale de recepție până la data la care societatea a emis factura, a colectat și a declarat TVA aferentă.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile:

- art. 134 Cod fiscal

#### **Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale**

**(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.**

**(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.**

**(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.**

**(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:**

**a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;**

**(6) Prin derogare de la alin. (5), în cazul construirii unui bun imobil, antreprenorul general poate opta pentru ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data livrării bunului imobil, în condiții stabilite prin norme.**

- pct. 16. H.G. nr. 44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal - Titlul VI, capitolul VI.

**16. (1) Pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil, antreprenorii pot să opteze pentru plata taxei pe valoarea adăugată la data la care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv data livrării, pentru lucrările imobiliare care îndeplinesc una dintre următoarele condiții:**

**a) sunt executate în cadrul unui contract unic care prevede obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă;**

**b) valoarea bunurilor încorporate în lucrările imobiliare depășește 50% din prețul negociat între antreprenor și beneficiar.**

**(2) Opțiunea se comunică organului fiscal teritorial la care antreprenorul este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, printr-o declarație prin care acesta se obligă să colecteze, la data livrării, taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor care se încadrează în prevederile alin. (1).**

Declarația de opțiune se comunică pentru fiecare lucrare imobiliară.

(3) După comunicarea opțiunii se interzice antreprenorilor facturarea taxei pe valoarea adăugată înainte de data livrării pentru lucrările imobiliare respective.

(4) Nerespectarea condițiilor prevăzute la alin. (1) - (3) atrage anularea opțiunii și obligarea la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferente avansurilor încasate.

- art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. [...]

(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.

H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal - Titlul VI, capitolul XIII.

**"59 (2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări."**

Asadar, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus societatea avea obligatia sa emita facturi fiscale pentru fiecare situatie de lucrari sau procese verbale de receptie in parte cel mai tarziu pana la data de 15 a lunii urmatoare celei in care au fost acceptate lucrarile de catre beneficiar daca nu s-a incadrat in prevederile pct. 16 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, ori societatea nu face dovada ca a respectat prevederile legale mai sus citate si ca atare nu se poate tine seama de clauza contractuala care prevede acceptarea la plata a lucrarilor la data insuririi acestora, calitativ si cantitativ, de catre beneficiarul final.

Deasemenea , in solutionarea favorabila a contestatiei nu poate fi retinuta sustinerea contestatoarei conform careia la data de 30.08.2004 prin anexa la contract s-a prevazut retinerea unei sume de ..... lei rol (majorata la..... lei rol la data de 22.08.2005) drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor si in conformitate cu prevederile art. 135 alin. (6) din Legea 571/2003 **"Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanție pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții-montaj ia naștere la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia"**, deoarece societatea nu face dovada respectarii prevederilor pct. 16<sup>1</sup> (1) din Normele metodologice aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal stipuleaza:

**"16<sup>1</sup>. (1) În cazul lucrărilor de construcții-montaj, prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal stabilesc o altă dată la care ia naștere exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru o parte din lucrările executate corespunzătoare sumelor constituite drept garanție de bună execuție, respectiv la data încheierii procesului-verbal de recepție definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia. Prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal sunt aplicabile numai în situația în care garanțiile de bună execuție sunt reținute din contravaloarea lucrărilor de construcții-montaj prestate și evidențiate ca atare în facturi fiscale. Dacă garanția de bună execuție este constituită prin scrisoare de garanție bancară sau alte modalități, dar sumele constituite drept garanție nu sunt reținute din contravaloarea lucrărilor prestate și nu sunt evidențiate ca atare în facturile fiscale de către constructori, nu sunt aplicabile prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal.**

**(2) Exemplu de evidențiere în contabilitate a acestor operațiuni, în situația în care contravaloarea lucrărilor de construcții-montaj executate conform situației de lucrări este de 1.000.000 lei, iar garanția de bună execuție este de 5% conform contractului, fiind reținută din contravaloarea lucrărilor pe factura fiscală:**

**A. La constructor:**

**a) La emiterea facturii fiscale pentru situația de lucrări:**

411 = % 1.190.000 lei  
704 1.000.000 lei  
4427 190.000 lei (1.000.000 lei x 19%) și concomitent:  
267 = 411 59.500 lei (1.000.000 x 5% + 9.500)  
4427 = 4428 9.500 lei (50.000 x 19%).

**b) La încasarea garanțiilor sau la data procesului-verbal de recepție definitivă:**

512 = 267 59.500 lei (numai în situația în care garanția este efectiv încasată)

4428 = 4427 9.500 lei (înregistrarea se efectuează chiar și în situația în care garanția nu este încasată la data procesului-verbal de recepție definitivă).

ori, societatea nu a întocmit facturi fiscale în care garanțiile de bună executie să fie evidențiate ca atare iar din balanțele de verificare aflate în xerocopie la dosarul cauzei nu rezultă ca societatea ar fi constituit vreun leu drept garanții așa cum susține, nu prezintă documente din care să rezulte cuantumul garanțiilor constituite în conturi bancare distincte și ca urmare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea contestatoarei conform careia acordul scris între părți prevede plata garanției la data procesului verbal de recepție definitivă.

Totodată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea societății conform careia organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la beneficiar și ca atare în mod greșit a considerat că petenta avea obligația să colecteze TVA aferent lucrărilor executate și decontate pe baza situațiilor de lucrări și a proceselor verbale de recepție, atata timp cât precizează că nu a întocmit facturi fiscale la data semnării proceselor verbale de executie deoarece art. 145 (8) din Legea 571/2003 aplicat acestuia precizează: **"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

**a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată."**

În concluzie, în raport de cele menționate prin prezenta decizie se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 134 alin (3) din legea 571/2003 privind Codul fiscal și au procedat la colectarea TVA aferentă situațiilor de lucrări la data întocmirii acestora până la data la care societatea a emis factura fiscală, a colectat și declarat TVA aferent.

Deasemenea, având în vedere prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, valabile în perioada supusă inspecției fiscale care precizează la:

- "art. 114 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere".

- "art. 115(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv".

- și art. 120(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor" societatea datorează și majorările și penalitățile de întârziere la plata pentru diferențele suplimentare de plată privind taxa pe valoarea adăugată stabilite de inspecția fiscală conform principiului de drept «secundarul urmează principalul».

Fata de cele reținute prin prezenta decizie dar și pentru faptul că societatea își însușește diferența de plată privind TVA stabilită de inspecția fiscală, pe cale de consecință urmează să se respingă contestația pentru capatul de cerere privind majorările și penalitățile de întârziere aferente TVA în suma de "s3" lei, ca neîntemeiată.

**III.2.** Referitor la obligațiile fiscale de plată în suma totală de "S1+S2" lei reprezentând impozit pe profit în suma de "S1" lei și majorări de întârziere în suma de "S2" lei **cauza supusă soluționării DGFP "V" prin compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă SC "E" SRL "V" datorează această sumă în condițiile în care situațiile de lucrări și procesele verbale de recepție au fost acceptate de beneficiar dar societatea nu a emis facturi fiscale conform art. 155 alin. (2) din Legea 571/2003**



**privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in perioada verificata.**

**In fapt**, societatea nu este de acord cu obligatia fiscala suplimentara de plata stabilita la inspectia fiscala din 30.07.2008 care a cuprins perioada 01.01.2004-30.06.2007 sustinand ca in cazul livrarii de bunuri imobile, data livrarii, respectiv data la care se emite factura, **"este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător"**, iar inspectorii fiscali neluand in considerare acordurile scrise dintre partile contractante, pe baza proceselor verbale de receptie preliminara lucrari au calculat obligatiile suplimentare de plata in suma de "S1+S2" lei reprezentand impozit pe profit in suma de "S1" lei si majorari de intarziere aferente in suma de "S2" lei.

a) *Prin decizia de impunere nr. .../31.07.2008, contestata, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina S.C. "E" SRL, obligatii suplimentare de plata privind impozitul pe profit in suma de "S1" lei aferent:*

- veniturilor realizate din prestarile de servicii executate de aceasta catre SC "MHT I" SRL "V" in perioada 01.01.2004-31.12.2006 in suma totala de ... lei, predate pe baza de situatii de lucrari si procese verbale de receptie acceptate de beneficiar dar nefacturate la data acceptarii;

- cheltuielilor nedeductibile - amenzi si penalitati in suma de .... lei;

- cheltuielilor materiale neinregistrate, aferente veniturilor neinregistrate in suma de .... lei;

- cheltuielilor nedeductibile - impozitul pe profit din PV. anterior in suma de ..lei prin aplicarea cotelor de impozit de 25% pentru anul 2004 si respectiv 16% pentru anii 2005 si 2006.

Pentru neachatarea la scadenta a diferentelor de impozit pe profit s-au calculat majorari in suma de 117.180 lei si penalitati de intarziere in suma de .... lei.

Pentru perioada 01.01.- 30.06.2007, organul de inspectie fiscala a majorat pierderea fiscala inregistrata de societate in suma de .... lei la ... lei prin stornarea veniturilor inregistrate de societate in semestrul I 2007 aferente anilor anteriori in suma de 818.293 lei si a cheltuielilor aferente in suma de ... lei precum si luarea in considerare a cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal cu amenzi si penalitati in suma de .... lei.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile pentru perioada verificata:

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

- art. 21 alin (1) **"Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."**

- art. 21 alin (4) **"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

a) **cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. [...];**

b) **amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri. [...]"**

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

**12." Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal".**

**13. "Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului**



impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin".

38. "Sunt nedeductibile cheltuielile cu impozitul pe profit, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele plătite în străinătate. [...]"

39. "Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale".

40. "Majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de [titlul II din Codul fiscal](#)"

Asadar, fata de prevederile legale mai sus citate, societatea avea obligatia sa respecte principiile contabilitatii privind inregistrarea operatiunilor economice efectuate, in mod cronologic si sistematic, sa afecteze fiecare perioada atat cu veniturile realizate cat si cu cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora in conformitate cu reglementarile contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei ca societatea a realizat in perioada verificata activitate de prestari servicii si nu de "livrare de bunuri" asa cum sustine in motivarea contestatiei si ca urmare data la care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile rezultate din aceste activitati nu are relevanta in solutionarea contestatiei. Prestarile de servicii executate trebuiau inregistrate la momentul efectuarii si insusirii lor de catre client. Precizam deasemenea ca prestarile de servicii au vizat mai multe obiective care au fost predate catre beneficiar la momente diferite in baza situatiilor de lucrari si a proceselor verbale de receptie lucrare.

Nu are relevanta pentru solutionarea favorabila a contestatiei nici "acordul scris intre parti" asa cum sustine contestatoarea, fiind vorba despre un contract comercial care, in conformitate cu prevederile art. 969 Cod civil reprezinta o conventie bilaterala, are putere de lege între părțile contractante, si nu are efect decat intre acestea (art.973 C. civil), asadar clauzele contractului in cauza nu pot fi opozabile tertilor, deci nici fiscalului.

Fata de cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat corect și în limita prevederilor legale la stabilirea obligației fiscale suplimentare de plată, au interpretat corect prevederile art. 19 alin. 1. si art. 155 alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal atunci cand au ajustat impozitul pe profit al fiecarei perioade fiscale cu veniturile si cheltuielile neinregistrate de societate la data la care acestea s-au produs si pe cale de consecinta urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de "S1" lei.

b) Referitor la suma de "S2" lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei de plata stabilita de inspectia fiscala cu titlul impozitului pe profit prin Decizia de impunere încheiată la data de 31.07.2008 se retine ca stabilirea de majorări și penalități, in sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor, S.C. "E" S.R.L. datorează si suma de "S2" lei cu titlul de majorări și penalități impozitului pe profit reprezentand măsura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza să fie respinsă ca neintemeiată.

Referitor la solutionarea contestatiei, se fac aplicabile prevederile art. 216 (1) Din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

**"art. 216(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă".**

Decizia de solutionare se comunica celor in drept conform art. 218 al aceluasi act normativ:

art. . 218

**" Comunicarea deciziei și calea de atac**

**(1) Decizia privind soluționarea contestației se comunică contestatorului, persoanelor introduse, în condițiile art. 44, precum și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.**

**(2) Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă.**

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 (1) si art. 218

din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

**DECIDE:**

- 1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei** formulata de **S.C. "E" S.R.L.** . str. .. Bl. ..., Sc. ....  
Ap..., jud., "V" pentru suma de **"S" lei** reprezentand:
- **"S1" lei - debit - impozit pe profit;**
  - **"S2" lei – majorari aferente impozitului pe profit;**
  - **"s3" lei - majorari aferente t.v.a.**
- 2.** Compartimentul solutionare contestatii va asigura comunicarea prezentei celor in drept.
- 3.** Prezenta decizie poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

Red/dact. 4ex.