



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr. 400

din data de 2010

privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila
prin Cabinet individual avocat Y
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2010

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr._/2010, înregistrată sub nr._/2010, asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, prin Cabinet individual avocat Y, împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

S.C. X S.R.L. are sediul în Brăila, __, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/_/__, are CUI RO __ și este reprezentată legal de dl. __ - administrator, care a desemnat, prin împuternicirea avocațială seria BR A nr._/2010, pe avocat __ să exercite activitatea de asistență și reprezentare juridică pentru societatea comercială în fața D.G.F.P. Județul Brăila.

Obiectul contestației privește suma totală de __ lei, din care:

- __ lei, cu titlu de impozit pe profit;
- __ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- __ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A.,

înscrisă în Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr._/2010, de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

Privind termenul de depunere al contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată S.C. X S.R.L., cu adresa nr._/2010, când reprezentantul societății comerciale a confirmat primirea în data de **2010**, înscriind pe aceasta „Am primit un exemplar 2010”, și că acțiunea în calea administrativă de atac a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, în data de **2010**, înregistrată sub nr._.

Ca urmare, se constată că, această contestație a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin contestație, S.C. X S.R.L. Brăila se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 privind suma totală de _ lei, defalcată pe naturi de debite fiscale, solicitând admiterea contestației și anularea deciziei de impunere pentru această sumă.

În motivarea contestației, societatea comercială menționează, referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de _ lei că s-au stabilit diferențe de impozit ca urmare a luării în considerare „*numai a existenței unei facturi fiscale emisă*” în baza căreia agentul economic „*urma să efectueze lucrări (să înregistreze cheltuieli pentru realizarea venitului respectiv)*”.

În acest sens, S.C. X S.R.L. Brăila precizează că „nu a înregistrat la venituri sumele respective întrucât nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare lucrării”, motiv pentru care a considerat, în temeiul art.19 din Codul fiscal, că atât timp cât nu a înregistrat cheltuieli aferente perioadei pentru lucrare, nu a înregistrat nici venitul aferent pentru a stabili profitul și a-l impozita conform aceluiași act normativ.

Ca urmare, pentru anul 2007, societatea comercială motivează că, în luna iunie, nu a înregistrat pe venituri din prestări de servicii, respectiv venituri din livrări de bunuri, suma totală de _ lei, înscrisă în facturile fiscale nr._/2007 – _ lei și nr._/2007 – _ lei, deoarece pentru prima factură cheltuielile au fost înregistrate în data de 2007, conform bonului de consum nr._ cu suma de _ lei, iar pentru cea de-a doua factură au fost înregistrate în data de 2007, conform bonului de consum nr._ cu suma de _ lei.

Astfel, contestatoarea consideră că a înregistrat corect, în contul de venituri în luna iulie 2007 factura nr._/2007 cu suma de _ lei și în luna _ 2007 factura nr._/2007, întrucât pentru realizarea acestor venituri societatea comercială a efectuat cheltuielile ulterior datei facturilor.

Referitor la anul 2009, prin contestație se menționează că, în luna decembrie societatea comercială nu a înregistrat pe venituri din exploatare suma totală de _ lei aferentă facturilor fiscale nr._ și nr._ din

2009, deoarece cheltuielile necesare efectuării lucrării respective au fost efectuate în luna ianuarie 2010, motiv pentru care a considerat că acestea, neapartenând exercițiului anului 2009, trebuiau înregistrate în anul căruia îi aparțineau.

Pornind de la acest aspect, societatea comercială precizează că în situația dată, pentru anul 2009 s-ar determina un rezultat al exercițiului mai mare decât ar fi trebuit ținând cont de faptul că, s-ar fi luat în considerare numai venitul din lucrările care urmau să fie prestate, fără a se lua în considerare și cheltuielile necesare efectuării acestora, situație în care s-ar fi încălcat prevederile Ord. nr.1752/2005 și s-ar fi înregistrat un rezultat contabil mai mare cu _ lei, denaturându-se rezultatul exercițiului.

Privind majorările de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _ lei, prin contestație se reține că S.C. X S.R.L. Brăila a înregistrat în luna decembrie 2008, T.V.A. deductibilă aferentă facturii fiscale nr._/2008 în sumă de _ lei, emisă de S.C. X S.R.L., stornată ulterior de aceasta în luna februarie 2009 prin factura nr._/2009, considerată, în mod eronat nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală în luna decembrie 2008.

De asemenea, contestatoarea mai menționează și că a înregistrat în luna octombrie 2009, T.V.A. deductibilă aferentă facturii fiscale nr._/2009 în sumă de _ lei emisă de către S.C. X S.R.L., stornată ulterior de aceasta în luna noiembrie 2009 prin facturile nr._/2009 – _ lei și nr._/2009 – _ lei, considerată, în mod eronat nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală în luna octombrie 2009.

În data de 2010, la solicitarea D.G.F.P. Județul Brăila din adresa nr._/2010, S.C. X S.R.L. Brăila și-a completat dosarul cauzei prin adresa înregistrată sub nr._/2010, prin care a precizat că motivele contestației „sunt ample prezentate” în acțiunea introdusă în calea administrativă de atac și că aceasta este întemeiată, privind impozitul pe profit în sumă de _ lei și accesoriile aferente în sumă de _ lei, pe prevederile art.19 din Codul fiscal, iar privind majorările de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _ lei, pe prevederile art.134 alin.2 din același act normativ, menționând totodată că „nu este contestată suma de _ lei reprezentând T.V.A. aferentă veniturilor din închirierea spațiului comercial din Brăila, _ ...”.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, pentru S.C. X S.R.L. Brăila, s-au stabilit, referitor la **impozitul pe profit**, următoarele:

- **impozit pe profit** 2007 - 2010 _ lei
- **majorări de întârziere** 2007 - 2010 _ lei.

Motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății comerciale a diferențelor suplimentare, înscrise în decizia de impunere au fost:

- neînregistrarea cronologică și sistematică, în contabilitate, a veniturilor din prestări servicii;
- majorarea nejustificată a veniturilor din închiriere, urmare a necolectării T.V.A. din valoarea tarifului negociat, deși la organul fiscal a fost depusă notificarea privind taxarea acestei operațiuni;
- recalcularea fondului de rezervă legală, în sumă de _ lei, mai mult cu _ lei decât cea calculată de societatea comercială de _ lei, ca urmare a recalculării profitului.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de _ lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de _ lei.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, prin decizia de impunere s-au înscris următoarele obligații fiscale:

- **T.V.A. - lunar** 2007 - 2010 _ lei
- **majorări de întârziere** 2007 - 2010 _ lei.

Menționăm că din suma totală stabilită în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila, s-a contestat doar suma de _ lei reprezentând majorări de întârziere aferente T.V.A.

Motivele de fapt înscrise de organul de inspecție fiscală care au condus la stabilirea diferențelor în sarcina societății comerciale, și care au avut drept consecință calcularea majorărilor de întârziere contestate, au fost după cum urmează:

- în perioada decembrie 2008 – noiembrie 2009 societatea comercială a dedus nejustificat T.V.A. înscrisă în facturile fiscale de avansuri pentru care nu s-a efectuat plata, operațiuni regularizate de către societate în luna iunie 2010;
- în perioada noiembrie 2009 – aprilie 2010, societate comercială nu a colectat T.V.A. aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, deși a optat pentru taxarea acestor operațiuni prin depunerea „Notificării” la organul fiscal teritorial;
- societatea comercială a înregistrat cu întârziere T.V.A. colectată aferentă unor prestări de servicii, T.V.A. care a fost regularizată până la finele inspecției fiscale.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. _/2010 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, s-a menționat că s-a efectuat inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L. Brăila, perioada supusă verificării fiind 2007 – 2010.

Referitor la **impozitul pe profit**, prin raport s-a reținut că, pentru anul 2007, s-a stabilit, temporar, o bază impozabilă suplimentară de _ lei și un impozit suplimentar temporar de _ lei, ca urmare a faptului că, în luna

iunie 2007, societatea comercială nu a înregistrat în contul de venituri din prestări de servicii, respectiv în contul de livrări de bunuri, suma de _ lei înscrisă în factura fiscală nr._/2007 și suma de _ lei înscrisă în factura fiscală nr._/2007.

Cele două sume înscrise în facturile fiscale mai sus menționate au fost înregistrate de societatea comercială, după cum a menționat organul de inspecție fiscală, în mod eronat, în contul 472 "Venituri de realizat", iar înregistrarea pe venituri s-a efectuat, cu întârziere în luna iulie 2007 pentru factura fiscală nr._/2007 și în luna decembrie 2007 pentru factura fiscală nr._/2007.

Prin urmare, prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că, societatea comercială a diminuat, temporar, nejustificat, veniturile din exploatare cu suma de _ lei, contrar prevederilor legale.

Privind anul 2008, organul de inspecție fiscală a menționat că urmare a verificării efectuate s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de _ lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de _ lei, pe baza următoarelor deficiențe:

- în luna iunie 2008 societatea comercială a diminuat temporar veniturile din exploatare cu suma de _ lei, urmare înregistrării unor livrări de bunuri efectuate către S.C. B S.R.L., cu factura fiscală nr._/2008, în contul 472 „Venituri de realizat” și nu în contul de venituri 701, înregistrare ce a fost regularizată de societatea comercială în luna februarie 2010, încălcând prevederile legale în vigoare;

- urmare a recalculării profitului la data de 31.12.2008, organul de inspecție fiscală a recalculat și rezerva legală în cotă de 5% stabilind cuantumul acesteia de _ lei, mai mare cu _ lei decât calculul efectuat de societatea comercială la aceeași dată (_ lei).

Pentru anul 2009, prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a reținut că a majorat baza de impozitare cu suma de _ lei, stabilind în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila un impozit pe profit suplimentar în sumă de _ lei, datorită identificării unor deficiențe, după cum urmează:

- în luna decembrie 2009, societatea comercială a diminuat nejustificat veniturile din exploatare cu suma de _ lei, urmare a înregistrării unor livrări de bunuri efectuate către S.C. N S.A. cu facturile fiscale nr._ și nr._ din data de 2009, în contul 472 „Venituri de realizat”, și nu în contul de venituri 701, înregistrări ce au fost regularizate de societatea comercială în luna ianuarie 2010, încălcând prevederile legale în vigoare;

- în lunile noiembrie și decembrie 2009 societatea comercială a majorat nejustificat veniturile din exploatare cu suma totală de _ lei, din care în luna noiembrie cu suma de _ lei și în luna decembrie cu suma de _ lei, ce reprezintă, potrivit organului de inspecție fiscală, T.V.A. pe care societatea comercială a omis să o colecteze, deși a depus notificare în vederea taxării operațiunii de închiriere.

Ca urmare, prin raportul de inspecție fiscală s-a menționat că s-au recalculat veniturile aferente lunilor noiembrie și decembrie 2009 conform prevederilor legale în vigoare.

- urmare a recalculării profitului la data de 2009, organul de inspecție fiscală a recalculat și rezerva legală în cotă de 5% stabilind cuantumul acesteia la suma de _ lei, mai mare cu _ lei decât cea calculată de societatea comercială la aceeași dată, în sumă de _ lei.

Referitor la perioada 2010, prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că organul de inspecție fiscală, urmare a verificării efectuate, a diminuat baza de impozitare cu suma de _ lei și a stabilit un impozit pe profit mai mic cu suma de _ lei, datorită următoarelor deficiențe:

- în lunile ianuarie și februarie 2010 organul de inspecție fiscală a stabilit venituri de exploatare mai mici cu suma de _ lei, ca urmare a înregistrării eronate de către societatea comercială a unor venituri din exploatare în anii precedenți în contul 472 și nu în contul 701 (facturile fiscale nr._ și nr._ din data de 2009, emise către S.C. N S.A. și factura fiscală nr._/2008, emisă către S.C. B S.R.L.);

- în lunile ianuarie – aprilie 2010 societatea comercială a majorat nejustificat veniturile din exploatare cu suma totală de _ lei, ce reprezintă în fapt T.V.A. pe care aceasta a omis, potrivit organului de inspecție fiscală, să o colecteze, deși a depus notificare privind taxarea operațiunii de închiriere, motiv pentru care s-a procedat la recalcularea veniturilor, conform prevederilor legale.

Ca urmare a constatărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila a unui impozit pe profit suplimentar în sumă totală de _ lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere aferente de _ lei.

Privind **taxa pe valoarea adăugată** organul de inspecție fiscală a menționat, referitor la taxa colectată faptul că, în perioada verificată, s-au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei impozabile cu suma de _ lei și T.V.A. aferentă în sumă de _ lei, astfel:

- în perioada august 2007 – februarie 2010, S.C. X S.R.L. Brăila a înregistrat cu întârziere T.V.A. colectată în sumă de _ lei, aferentă unor prestări de servicii, regularizată până la 2010.

Ca urmare, prin raportul de inspecție fiscală s-a menționat că societatea comercială nu a înregistrat în contul de venituri din prestări de servicii (cont 704), respectiv în contul de livrări de bunuri (cont 701) valoarea aferentă facturilor fiscale de prestări de servicii de la S.C. A, C BACĂU, S.C. G S.A. și H , cu precizarea că, la data la care societatea a înregistrat facturile în conturile de venituri, a și colectat T.V.A. eferentă acestora.

- în perioada noiembrie 2009 – aprilie 2010, agentul economic nu a colectat T.V.A. în sumă de _ lei, aferentă veniturilor din închirierea spațiului

comercial deținut pe __, către S.C. U S.R.L., deși a optat pentru taxarea acestor operațiuni prin depunerea „notificării” la organul fiscal teritorial.

Referitor la T.V.A. deductibilă, prin raportul de inspecție fiscală s-a consemnat că, în perioada decembrie 2008 – octombrie 2009, societatea comercială a dedus nejustificat T.V.A. în sumă de _ lei, înscrisă în facturi fiscale de avans pentru care nu s-a efectuat plata efectivă, regularizate de agentul economic în lunile noiembrie 2009, respectiv iunie 2010. În sensul celor consemnate organul de inspecție fiscală face referire la facturile fiscale nr._/2008 și nr._/2009, emise de S.C. M S.R.L. Brăila, care au fost stornate, fără încasarea avansurilor, prin facturile fiscale nr._/2009 și nr._/2010, încălcând astfel prevederile legale aplicabile în speță.

Concluzionând organul de inspecție fiscală menționează că a fost stabilită în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila o diferență de T.V.A. în sumă de _ lei.

Față de constatările efectuate privind T.V.A. organul de inspecție fiscală a stabilit pentru S.C. X S.R.L. Brăila majorări de întârziere în sumă de _ lei, calculate pentru perioada 2007 – 2010.

Pe lângă aspectele reținute edificatoare în instrumentarea cauzei sunt și următoarele constatări ale organului de inspecție fiscală.

Ca urmare a solicitării Serviciului Soluționare Contestații din adresa nr._, _/2010, Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis, prin adresa nr._/2010, procesul verbal de cercetare la fața locului nr._/2010, înregistrat sub nr._/2010, întocmit la S.C. X S.R.L. Brăila.

Prin acesta, organul de inspecție fiscală a precizat că urmare verificării documentelor existente la societatea comercială, s-au constatat următoarele:

- pentru factura fiscală nr._/2007 în valoare de _ lei, emisă către S.C. S.R.L., existau: contractul nr._/2007, procesul verbal de recepție nr._/25.06.2007 și devizul final nr._/2007;

- pentru factura fiscală nr._/2007 în valoare de _ lei, emisă către S.C. S.A. existau: contractele nr._/2007 și nr._/2007 și procesul verbal de recepție nr._/2007;

- pentru factura fiscală nr._/2008 în valoare de _ lei, emisă către S.C. S.R.L. existau: contractul nr._/2008 și procesul verbal de recepție nr._/2008;

- pentru facturile fiscale nr._/2009 în valoare de _ lei și nr._/2009 în valoare de _ lei, emise către S.C. , existau: contractul de produse nr.C _/2009, actul adițional la contractul nr._/2009 și procesele verbale de recepție încheiate în luna decembrie 2009.

Totodată, prin adresa nr._/2010, înregistrată sub nr._/2010, Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat , la solicitarea Serviciului Soluționare Contestații din adresa nr._, __, _/2010, că urmare a constatărilor

din Raportul de inspecție fiscală nr._/2010 și din procesul - verbal de control nr._/2010, au procedat la recalcularea majorărilor de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de _ lei, „scadent la data de 2007 și care rezultă din factura nr._/2007.

Ca urmare, prin adresa mai sus menționată s-a reținut că la data de 2007 s-a stabilit un impozit pe profit recalculat nevirat în sumă de _ lei, față de impozitul stabilit inițial în sumă de _ lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de _ lei.

Pentru diferența de majorări de întârziere de _ lei (_ lei, calculate prin raportul de inspecție fiscală – _ lei, majorări de întârziere recalculate), organul de inspecție fiscală a propus soluția de admitere a contestației.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

1. Privind impozitul pe profit în sumă totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de impozit pe profit, _ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila datorează bugetului de stat această sumă în condițiile în care societatea comercială nu a înregistrat veniturile la momentul emiterii facturilor fiscale către beneficiarii contractuali.

În fapt, în data de 2008, organul de inspecție fiscală a încheiat la S.C. X S.R.L. Brăila, raportul de inspecție fiscală nr._/2010, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, prin care, referitor la impozitul pe profit, a menționat că, în perioada verificată, 2007 – 2010, societatea comercială nu a înregistrat în conturile de venituri din prestări servicii (cont 704) și cel de livrări de bunuri (cont 701), sumele înscrise în facturile fiscale nr._/2007 (_ lei), nr._/2007 (_ lei), nr._/2008 (_ lei), nr._/2009 (_ lei) și nr._/2009 (_ lei), ci le-a înregistrat în contul 472 „Venituri de realizat”.

Ca urmare, prin raport s-a reținut că societatea comercială a înregistrat veniturile cu întârziere, în luna iulie 2007 – factura nr._/2007, în luna decembrie 2007 – factura nr._/2007, în luna februarie 2010 – factura _/2008 și luna ianuarie 2010 – facturile nr._/2009 și nr._/2007.

Urmare a constatărilor efectuate, s-a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila un impozit pe profit suplimentar în sumă de _ lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de _ lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 S.C. X S.R.L. Brăila a formulat contestație, prin care susține că nu a înregistrat la venituri sumele respective întrucât pentru realizarea acestor venituri societatea a efectuat cheltuielile ulterior datei facturilor fiscale emise.

În data de 2010, Activitatea de Inspecție Fiscală, a înaintat procesul verbal de cercetare la fața locului nr._/2010, întocmit la S.C. X S.R.L. Brăila, prin care s-a menționat faptul că pentru factura fiscală nr._/2007 exista procesul verbal de recepție nr._/2007, pentru factura fiscală nr._/2007 exista procesul verbal de recepție nr._/2007, pentru factura fiscală nr._/2008 exista procesul verbal de recepție nr._/2008 și pentru facturile fiscale nr._/2009 și nr._/2009 existau procese verbale de recepție încheiate în luna decembrie 2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile pct.152 (4), pct.209 alin.(1) și ale pct.215 din O.M.F. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“152. - ...

(4) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de <<Lucrări și servicii în curs de execuție>>, pe seama veniturilor din producția stocată.”

Față de cadrul legal menționat, de actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila reține că în categoria veniturilor se includ sumele încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Totodată, se reține și că, veniturile din prestări servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

În speță, se constată că S.C. X S.R.L. Brăila a efectuat în perioada iunie 2007 – decembrie 2009 prestări de servicii către diverși beneficiari, pentru care a emis facturi fiscale și a întocmit procese verbale de recepție a lucrărilor executate.

Ca urmare, atât timp cât stadiul de execuție a lucrărilor se determină pe bază de procese verbale de recepție care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate, și că potrivit prevederilor art.1 din H.G. nr.273/1994 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente, recepția este actul prin care investitorul declară că acceptă, preia lucrarea și că aceasta poate fi dată în folosință, certificându-se faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, S.C. X S.R.L. ar fi trebuit să procedeze la

înregistrarea veniturilor în contabilitate la data semnării proceselor verbale de recepție a lucrărilor.

Mai mult, însăși prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, cât S.C. X S.R.L. Brăila a efectuat prestări de servicii, certificate prin procese verbale de recepție și consemnate în documente financiar contabile, respectiv facturi fiscale, societatea comercială ar fi trebuit să înregistreze în evidența contabilă aceste operațiuni.

Având în vedere cele mai sus menționate și analizând documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, pentru factura fiscală nr._/2007, în valoare de _ lei, emisă către S.C. S.A., contestatoarea a întocmit procesul verbal de recepție nr._/2007, astfel încât, societatea comercială ar fi trebuit să înregistreze veniturile în luna august 2007 și nu în luna decembrie 2007 cum greșit a procedat aceasta.

Totodată se constată și faptul că, organul de inspecție fiscală a procedat eronat la stabilirea situației fiscale a agentului economic pentru luna iunie 2007, luând în calcul, la stabilirea majorărilor de întârziere calculate în sarcina contribuabilului pentru anul 2007, veniturile aferente facturii mai sus menționate, în această lună, și nu în luna august 2007, data procesului verbal de recepție a lucrărilor.

De altfel, însăși organul de inspecție fiscală a propus, prin adresa nr._/2010, înregistrată sub nr._/2010, admiterea contestației S.C. X S.R.L. Brăila pentru suma de _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite în sarcina contribuabilului pentru anul 2007.

În ceea ce privește factura fiscală nr._/2007 cu procesul verbal de recepție nr._/2007, factura fiscală nr._/2008 cu procesul verbal de recepție nr._/2008 și pentru facturile fiscale nr._/2009 și nr._/2009 cu procesele verbale de recepție încheiate în luna decembrie 2009, D.G.F.P. Județul Brăila constată că S.C. X S.R.L. Brăila, în mod eronat, a înregistrat cu întârziere în contabilitate, veniturile aferente documentelor emise către diverși beneficiari, respectiv, în luna iulie 2007 – factura nr._/2007, în luna decembrie 2007 – factura nr._/2007, în luna februarie 2010 – factura _/2008 și luna ianuarie 2010 – facturile nr._/2009 și nr._/2009, și nu la data proceselor verbale de recepție a lucrărilor executate., ce au fost emise și acceptate de beneficiari în lunile în care s-au întocmit facturile fiscale.

Ca urmare, se constată că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea situației reale fiscale a agentului

economic, luând în considerare la calculul impozitului pe profit, în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, veniturile aferente facturilor fiscale emise către beneficiarii serviciilor prestate, la data proceselor verbale de recepție a lucrărilor executate.

Pentru cele ce preced, contestația formulată de S.C. X S.R.L. Brăila privind suma totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de impozit pe profit, _ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se privește ca **neîntemeiată** pentru suma totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de impozit pe profit, _ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând a fi **respinsă** ca atare, și ca **întemeiată** pentru suma de _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite în sarcina contribuabilului pentru anul 2007, urmând a fi admisă ca atare, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr._/2010 pentru această sumă.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei potrivit căreia nu a înregistrat la venituri sumele din facturile fiscale emise întrucât nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare lucrării respective, deoarece, aceste cheltuieli trebuiau reflectate în contabilitate, la valoarea de înregistrare a materialelor, pe măsură ce erau date în consum. Ori, în speță, s-a constatat faptul că, în majoritatea cazurilor, facturile fiscale au fost emise în aceeași lună în care s-au întocmit și procesele verbale de recepție a lucrărilor. Având în vedere faptul că, după cum s-a menționat în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, procesele verbale de recepție atestă finalizarea lucrărilor executate, rezultă că materialele folosite au fost date în consum, iar cheltuielile aferente acestora au fost înregistrate în evidența contabilă, la acel moment. Prin urmare și veniturile aferente facturilor fiscale emise trebuiau înregistrate la momentul finalizării prestărilor de servicii.

Mai mult, se reține și faptul că societatea comercială nu avea cum să efectueze cheltuielile și să dea în consum materialele ulterior datei facturilor fiscale, atât timp cât lucrarea a fost finalizată și predată beneficiarilor în lunile în care s-au emis facturile fiscale.

2. Privind majorările de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _ lei, cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila, datorează bugetului de stat această sumă, în condițiile în care, pe de o parte, societatea nu a respectat prevederile legale aplicabile în speță, iar pe de altă parte, nu și-a motivat contestația pentru toate constatările organului de inspecție fiscală care au condus la calcularea în sarcina acesteia a majorărilor de întârziere atacate.

În fapt, în data de 2010, D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală a emis pentru S.C. X S.R.L. Brăila, Decizia de impunere

nr. __, prin care s-a reținut faptul că, în perioada noiembrie 2009 – aprilie 2010, societatea comercială nu a colectat T.V.A. aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, deși a optat pentru taxarea acestor operațiuni prin depunerea „Notificării” la organul fiscal teritorial, și a înregistrat cu întârziere T.V.A. colectată aferentă unor prestări de servicii, T.V.A. care a fost regularizată până la finele inspecției fiscale.

Împotriva deciziei de impunere, societatea comercială a formulat contestație, motivând că a înregistrat în luna decembrie 2008, T.V.A. deductibilă aferentă facturii fiscale nr. __/2008 în sumă de _ lei emisă de S.C. S.R.L., stornată ulterior în luna februarie 2009 prin factura nr. __/2009, și că a înregistrat în luna octombrie 2009 T.V.A. deductibilă aferentă facturii fiscale nr. __/2009 în sumă de _ lei, emisă de către S.C. S.R.L., stornată ulterior în luna noiembrie 2009 prin facturile nr. __/2009 – _ lei și nr. __/2009 – _ lei, considerată, în mod eronat nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție fiscală în lunile octombrie și decembrie 2008.

Totodată, referitor la constatările privind colectarea taxei pe valoarea adăugată de către societatea comercială în perioada august 2007 – februarie 2010, aceasta a menționat, prin adresa înregistrată sub nr. __/2010, urmare a solicitării Serviciului Soluționare Contestații că motivele sunt indicate în contestație, respectiv că nu a înregistrat la venituri sumele din prestările de servicii facturate întrucât nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare realizării acestora.

De asemenea, privind T.V.A. aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, în sumă de _ lei, societatea comercială a menționat, prin aceeași adresă, că nu o contestă.

În drept, privind înregistrarea cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată colectată în perioada august 2007 – februarie 2010, care a avut drept consecință calcularea în sarcina societății comerciale a unor majorări de întârziere, sunt aplicabile prevederile art.134, art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. __/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“ART.134

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

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

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

...

Art.134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator .

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;...”

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, în cazul în care un contribuabil emite facturi fiscale înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv data prestării serviciilor, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii fiscale.

Ca urmare, având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în speță, în cadrul activității desfășurate de S.C. X S.R.L. Brăila, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care autoritatea fiscală a devenit îndreptățită, în baza legii, să solicite plata acesteia la bugetul de stat, a intervenit la data emiterii facturilor fiscale către clienții săi.

În aceste condiții, societatea comercială trebuia să procedeze la colectarea taxei pe valoarea adăugată la momentul emiterii facturilor fiscale și nicidecum la data înregistrării pe cheltuieli a contravalorii lucrărilor executate, după cum eronat susține aceasta.

Având în vedere cele reținute, în speță sunt aplicabile și prevederile art.157 alin.(1) din Legea nr. /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia orice persoană trebuie să achite taxa organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii decontului.

Astfel, în speță, cum exigibilitatea plății taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care S.C. X S.R.L. Brăila avea obligația de a plăti taxa la bugetul statului, a intervenit în luna următoare emiterii facturilor fiscale, iar nerespectarea acestei obligații determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere, se reține că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina contribuabilului a majorărilor de întârziere aferente T.V.A.

Pentru cele ce preced, contestația S.C. X S.R.L. Brăila privind constatarea organului de inspecție fiscală referitoare la înregistrarea cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată colectată în perioada august 2007 – februarie 2010, care a avut drept consecință calcularea în sarcina societății comerciale a majorărilor de întârziere în speță, se privește **ca neîntemeiată**, urmând **a se respinge** ca atare.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei precum că nu a înregistrat la venituri sumele din prestările de servicii facturate întrucât a efectuat cheltuielile ulterior datei facturii, deoarece, după cum s-a menționat, societatea comercială a emis facturi fiscale către beneficiari, iar exigibilitatea T.V.A intervine la data emiterii facturii fiscale.

Mai mult, potrivit prevederilor art.134¹ din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise rapoarte de lucru, la data acceptării acestora de către beneficiari, ori, în speță, s-a constatat faptul că societatea comercială are situații de lucrări acceptate de beneficiari la data emiterii facturilor fiscale.

Privind constatarea deducerii nejustificate a T.V.A. înscrisă în facturile fiscale de avans, în perioada decembrie 2008 – octombrie 2009, care au avut drept consecință stabilirea în sarcina societății comerciale a majorărilor de întârziere, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

„Art.145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

...

Art.134². Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

...

(2) ..., exigibilitatea taxei intervine:

...

b) la data la care se încasează avansul pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator ... Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;...”

Având în vedere cadrul legal menționat, se reține că, agenții economici au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor doar dacă, acestea au fost plătite. De altfel, însăși din definiția avansurilor, reiese faptul că acestea reprezintă, din punct de vedere fiscal, plata integrală sau parțială a contravalorii serviciilor efectuată înainte de data prestării acestora.

Ori, în speță, se constată faptul că S.C. X S.R.L. Brăila, deși a primit facturi fiscale de avans, aceasta nu le-a achitat, motiv pentru care, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal nu a acordat dreptul de deducere a taxei înscrisă în aceste documente contabile. Mai mult, se constată că, după cum susține și societatea comercială, facturile fiscale au și fost stornate ulterior de către furnizori.

Prin urmare, D.G.F.P. Județul Brăila concluzionează că, în mod corect organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea situației reale fiscale a agentului economic privind taxa pe valoarea adăugată, în sensul diminuării T.V.A. deductibilă în lunile emiterii facturilor fiscale „de avans” neachitate, și a majorării acesteia în lunile în care s-au stornat documentele contabile în cauză.

Pentru cele ce preced, contestația S.C. X S.R.L. Brăila privind constatarea organului de inspecție fiscală referitoare la deducerea nejustificată a T.V.A. înscrisă în facturile fiscale de avans, în perioada

decembrie 2008 – octombrie 2009, care au avut drept consecință stabilirea în sarcina societății comerciale a majorărilor de întârziere, se privește ca **neîntemeiată**, urmând a fi **respinsă** în consecință.

Privind majorările de întârziere calculate de organul de inspecție fiscală pentru T.V.A. în sumă de _ lei aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, în speță sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și d), și art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, precum urmează:

“ ARTICOLUL 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

““

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

““

ARTICOLUL 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, în speță, sunt aplicabile și prevederile pct.2.4, 2.5 și 12.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 519/27.09.2005, astfel:

“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.

““

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

““

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Față de cadrul legal menționat, de actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, deși S.C. X S.R.L. Brăila, prin contestație a arătat că formulează acțiune în calea administrativă de atac împotriva tuturor majorărilor de întârziere stabilite suplimentar în sumă de _ lei, aceasta, la solicitarea D.G.F.P. Județul Brăila de a prezenta motivele de fapt și de drept care au stat la baza acțiunii sale referitoare la majorările de întârziere calculate pentru T.V.A. în sumă de _

lei, aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, a menționat că nu contestă această sumă (_ lei).

Ca urmare, având în vedere faptul că, potrivit prevederilor pct.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.519/27.09.2005, societatea comercială ar fi trebuit să precizeze, în mod expres, printr-o cerere de retragere, că renunță să conteste majorările de întârziere (pe care să și le cuantifice) aferente sumei de _ lei, și că societatea comercială nu a procedat în acest sens, D.G.F.P. Județul Brăila constată că nu poate lua act de renunțare la contestație pentru această obligație calculată în sarcina societății comerciale.

În aceste condiții, având în vedere cele menționate anterior, și faptul că S.C. X S.R.L. Brăila nu a prezentat motive de fapt și de drept privind constatarea organului de inspecție fiscală referitoare la T.V.A. în sumă de _ lei aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, care a generat stabilirea de majorări de întârziere, contestația formulată de societatea comercială împotriva acestora se privește ca **nemotivată**, urmând a fi **respinsă** ca atare.

Pe cale de consecință, contestația formulată de S.C. X S.R.L. Brăila privind majorările de întârziere aferente T.V.A., în sumă de _ lei, se privește ca neîntemeiată și nemotivată urmând a fi respinsă ca atare.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.210 și art.216 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, prin Cabinet individual avocat Y, pentru suma totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de impozit pe profit, _ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, înscrisă în Decizia de impunere nr._/2010.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L., cu sediul în Brăila, _, prin Cabinet individual avocat Y, pentru suma de _ lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente T.V.A., înscrisă în Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

3. Admiterea contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, prin Cabinet individual avocat Y, pentru suma de _ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite în sarcina contribuabilului pentru anul 2007, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr._/2010 pentru această sumă.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.