



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia 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. 290
din 24.07.2009

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, înregistrată la D.G.F.P. județul Brăila sub nr.
.../...

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila prin adresa nr. .../..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila sub nr..../..., asupra **contestației** formulate de **S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../... din ...**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

S.C. ... S.R.L. are sediul social în localitatea ..., județul Brăila, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila la nr. .../.../..., are atribuit codul de identificare fiscală nr. ... și este reprezentată de domnul ... în calitate de reprezentant și administrator.

Obiectul contestației îl constituie **obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei**, din care:

- ... lei - impozit pe profit datorat de persoane juridice române, calculat suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente ;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată, calculată suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Obligațiile fiscale s-au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, prin Decizia de impunere nr..../.../... privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală, întocmită pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ...

Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, ce fac obiectul cauzei, s-au comunicat contestatoarei de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila cu adresa nr. .../..., fiind primită de aceasta în data de ... conform mențiunii înscrisă pe documentul la care se face trimitere.

Cât privește contestația, aceasta s-a depus la Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila sub nr. .../..., constatându-se astfel respectarea termenului de depunere prevăzut de lege și anume 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal.

Ulterior, urmare a verificării efectuate, Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila constată că în conținutul contestației nu se regăsesc elementele prevăzute de art.206, alin.(1), lit. a) – d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care solicită societății, prin adresa nr. .../..., să procedeze la completarea acesteia, în termen de 5 zile de la comunicare, cu următoarele: datele complete de identificare; precizarea obiectului contestației, respectiv a cuantumului sumei totale contestate, individualizat pe feluri de impozite, taxe, contribuții și accesorii aferente lor; motivele de fapt și temeiurile de drept, inclusiv dovezile pe care se întemeiază contestația. Adresa în cauză s-a comunicat prin poștă, cu indicația „confirmare de primire”, potrivit căreia data primirii a fost ...

În baza solicitării, S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila își completează contestația depusă, în formatul inițial, comunicând răspunsul prin poștă, fiind înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila sub nr..../....

Din analiza efectuată asupra modului în care societatea a înțeles să-și completeze contestația depusă, în formatul inițial, s-a constatat faptul că, aceasta nu a răspuns întocmai solicitării, în sensul că nu a precizat cuantumul sumei totale contestate, individualizat pe feluri de impozite, taxe, contribuții și accesorii aferente lor. Prin completarea contestației s-a precizat cuantumul impozitului pe profit calculat suplimentar și care se contestă, pentru anii ... - ..., inclusiv a T.V.A. calculată suplimentar, iar în ceea ce privește majorările de întârziere aferente acestora s-au menționat numai cu titlul de enunțuri, fără a se defini nivelul aferent fiecăreia. În plus, referitor la solicitarea privind dovezile pe care se întemeiază contestația s-a menționat faptul că, „în dovedire am prezentat toate actele în timpul controlului de fond”.

În speță s-a constatat că sunt îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.207, alin. (1) și art.209 alin. (1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește modul în care s-au îndeplinit celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 din actul normativ sus-citat, trebuie reținute pentru edificare aspectele relatate anterior.

Având în vedere situația de fapt, coroborat cu modalitatea în care organul de soluționare competent poate să acționeze în astfel de condiții, potrivit dispozițiile pct.2.1. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila se investește cu soluționarea pe fond a contestației în cauză.**

În atare condiții, analiza pe fond a contestației se fundamentează pe considerentele ce se prezintă în cele ce urmează.

I. S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, prin contestația formulată împotriva deciziei sus-amintite, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală cu nr. ... din ..., completată ulterior sub nr. .../... și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila la nr. .../..., contestă impozitul pe profit calculat suplimentar, pentru anii:..., ..., ..., în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), precum și taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar, în sumă de ... lei, inclusiv majorările de întârziere aferente acestora.

În continuare, se prezintă atât situația pe ani fiscali, cât și motivele invocate în susținerea contestației.

1. Pentru impozitul pe profit calculat suplimentar, al cărui cuantum total contestat este de ... lei, se rețin următoarele:

- referitor la suma de ... lei, reprezentând **impozit pe profit calculat suplimentar pentru anul 2005**, societatea consideră că a procedat corect atunci când și-a diminuat costul aferent stocului de produse în curs de execuție cu veniturile din subvenții, în sumă de ... lei. De asemenea, invocă faptul că, în bilanșa de verificare: ... – ..., anexată la raportul fiscal, contul 331 „Producție în curs de execuție” are în debit suma de ... RON și înregistrări separate pentru produse finite de conserve și produse finite de cereale, lucru care arată că „societatea, în luna decembrie ... raportează ca venituri, cheltuieli pentru producerea de legume”. Totodată, se menționează că, „în fapt, societatea a raportat profit, deși era clar că nu ar mai fi putut obține în luna decembrie venituri din vânzarea de legume din câmp”. Un alt argument, astfel cum s-a invocat îl constituie „cu ce pretinde acum D.G.F.P., rezultă că societatea ar fi avut un profit și mai mare deși, noi cu greu ne-am mascat pierderile”. În fine, se consideră că, prin scăderea veniturilor din subvenții din producția neterminată nu s-a făcut decât să se corecteze la un nivel suportabil aceste „venituri”, nefiind afectat în niciun fel statul, care

oricum a încasat impozit pe profit dintr-o activitate care în mod real a fost în pierdere;

- cu privire la suma de ... lei, reprezentând **impozit pe profit calculat suplimentar pentru anul 2006**, societatea face unele precizări și anume că, a raportat profit la sfârșitul anului 2006, în condițiile în care a menținut la capitolul venituri, cheltuieli cu producția în curs de execuție, în sumă de ... RON, și, totodată, că nici în anii următori nu a reușit să realizeze încasări din producția agricolă, astfel încât să fie recuperată această sumă. Mai mult, plecând de la faptul că inspectorii fiscali pretind că veniturile din prestări servicii să fie în totalitate profit și să fie impozitate, deși sunt tot venituri ale societății, pentru realizarea lor se cheltuie tot din banii acesteia, S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila nu este de acord cu impozitarea separată a activităților societății, cât timp toate veniturile și cheltuielile se fac din același „buzunar”;

- privind suma de ... lei, reprezentând **impozit pe profit calculat suplimentar pentru anul ...**, se invocă faptul că, inspectorii fiscali nu sunt de acord cu reducerea debitului contului 331 „Producție în curs de execuție”, cu suma totală de ... lei, provenită dintr-o prestare de servicii, considerată de aceștia în totalitate profit, față de care se menționează că societatea poate liniștită să plătească profit pe activitățile profitabile, chiar dacă pierde pe altele, aceasta să fie suportată eventual de asociați. Deși recunoaște că nu are evidențe separate pentru toate activitățile, societatea consideră că e perfect corect să se impoziteze profitul acesteia și nu diverse venituri provenite din activități diverse.

În legătură cu impozitul pe profit calculat suplimentar se impune a fi precizat faptul că, se contestă și majorările de întârziere aferente, fără a fi definit nivelul lor.

2. Cu referire la taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar, în sumă de ... lei, din contestația formulată reținem că, aceasta a fost generată de aplicarea de către societate a măsurilor de simplificare, prin taxare inversă.

Prin motivarea contestației, S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila își exprimă nedumerirea, în sensul că nu înțelege unde e problema și de ce inspectorii fiscali interpretează că societatea, prin reprezentanții legali transmite către S.C. ... S.R.L. dreptul de proprietate, ceea ce înseamnă că imobilele ar trebui vândute către o persoană fizică și apoi aceasta să le vândă către S.C. ... S.R.L. Totodată, se menționează că S.C. ... S.R.L. transmite către S.C. ... S.R.L. dreptul de proprietate, prin reprezentanții legali, fiindcă doar ei pot hotări acest lucru, ceea ce nu înseamnă că întâi bunul trebuia să fie cumpărat de aceștia. În plus, conchide că taxarea inversă s-a aplicat în

conformitate cu prevederile legale, care spuneau că pentru vânzarea unui imobil se aplică acest tip de taxare.

În legătură cu taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar se justifică a fi menționat faptul că, se contestă și majorările de întârziere aferente, fără a fi precizat cuantumul lor.

În final, societatea susține, în drept contestația în baza tuturor prevederilor din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila a determinat, prin Decizia de impunere nr. .../.../... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **obligații fiscale suplimentare**, în sumă totală de ... lei, astfel:

1. Privind impozitul pe profit datorat de persoane juridice române

Au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată, în cuantum de ... lei, precum și majorări de întârziere aferente, în sumă de ... lei.

• **Motivele de fapt** care rezultă din decizia de impunere la care ne referim, precum și din informațiile consemnate în raportul de inspecție fiscală în cauză, sunt următoarele:

- diminuarea, **în anul ...**, a costului de producție aferent stocului de produse în curs de execuție, ce trebuia evidențiat în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție” și în creditul contului 711 „Variația stocurilor”, la sfârșitul perioadei, cu valoarea veniturilor înregistrate în contul 758.4 „Venituri din subvenții pentru investiții”, în sumă totală de ... lei;

- înregistrarea eronată în totalul veniturilor realizate de către societate, în trimestrul I 2005, a sumei de ... lei, ce reprezintă, în fapt, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzării de imobile către o persoană fizică, neînregistrată în scop de T.V.A., tranzacție ce a avut loc în luna februarie a acelui an;

- diminuarea, **în anii ... și ...**, a costului de producție aferent stocului de produse în curs de execuție, ce trebuia evidențiat în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție” și în creditul contului 711 „Variația stocurilor”, la sfârșitul perioadei, cu valoarea veniturilor înregistrate în contul 704 „Venituri din prestări de servicii”, în sumă totală de ... lei (din care: ... lei, în anul ... și ... lei, în anul ...);

- din raport mai reținem cu titlul de remarcă faptul că, prin explicațiile date, domnul ..., a menționat că „diminuarea operată asupra profitului impozabil a realizat-o considerând că «se poate face o corecție », fără însă a preciza ce anume trebuia corectat și fără să dețină și să prezinte documente justificative în acest sens”.

• **Temeiul de drept** care legiferează obligațiile fiscale stabilite suplimentar este dat de următoarele acte normative: Legea nr.571/2003 (art.

19, alin.(1); H.G. nr.44/2004 (pct.12); O.G.nr.92/2003 (art.115, art.119 - art.120); H.G. nr.67/2004; H.G.nr.784/2005: Legea nr.210/2005.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei și la majorările de întârziere, în cuantum de ... lei, se rețin următoarele:

- **Motivul de fapt** care rezultă din decizia de impunere, precum și din informațiile raportului, îl constituie faptul că, în luna ... a anului **2005**, societatea a aplicat eronat măsurile de simplificare – taxare inversă, prevăzute de art.160, indice 1, alin.(2), lit.b) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în cazul transferului dreptului de proprietate pentru bunuri imobile (teren și construcții), în valoare totală de ... lei RON (inclusiv T.V.A.), în condițiile în care nu erau îndeplinite cerințele articolului sus-amintit.

- **Temeiul de drept** care legitimează obligațiile fiscale stabilite suplimentar îl constituie: Legea nr.571/2003 (art. 160 ^1, alin.(1), alin.(2), lit.b), pct.1, lit.c), pct.1); O.G.nr.92/2003 (art.115, art.119 - art.120); H.G. nr.67/2004; H.G.nr.784/2005: Legea nr.210/2005.

III. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila, prin serviciul de resort, luând act de susținerile contestatoarei, de constatările organului de inspecție fiscală, de documentele care constituie dosarul cauzei, prin raportare la reglementările legale aplicabile în speță, reține în soluționare următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă obligațiile fiscale suplimentare, în sumă totală de ... lei, (din care: impozit pe profit datorat de persoane juridice române de ... lei ; majorări de întârziere aferente de ... lei), sunt datorate bugetului de stat, în condițiile în care, prin diminuarea costului de producție aferent stocului de produse în curs de execuție, cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, și-a micșorat totalul veniturilor realizate.

În fapt, organul de inspecție fiscală reține în raport că S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, în perioada ... – ..., a diminuat profitul impozabil cu suma totală de ... lei (... lei, în anul 2005 + ... lei, în anul 2006 + ... lei, în anul 2007) și, implicit, impozitul pe profit datorat, cu ... lei (... lei x 16%), pe baza constatărilor ce se prezintă în continuare, astfel:

. În anul ..., profitul impozabil a fost diminuat cu suma de ... lei (... lei – ... lei – ... lei) și pe cale de consecință impozitul pe profit datorat a fost scăzut cu ... lei (... lei x 16%), din cauza următoarelor fapte:

- scăderea din costul de producție aferent stocului de produse în curs de execuție (înregistrat în evidența contabilă, în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție”, corespondent fiind creditul contului 711

„Variația stocurilor”), a sumei de ... lei, reprezentând venituri înregistrate în contului 758.4 „Venituri din subvenții pentru investiții”;

- înregistrarea, în mod nejustificat, în categoria veniturilor realizate a sumei de ... lei, care înseamnă, în fapt, taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă vânzării unor imobile către o persoană fizică, neînregistrată în scop de T.V.A.;

- societatea, înainte de momentul verificării, a înregistrat o pierdere fiscală, în sumă de ... lei.

. **În anul ...**, profitul impozabil s-a diminuat cu ... lei, prin faptul că această sumă s-a scăzut din costul de producție aferent stocurilor de produse în curs de execuție (înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție” și creditul contului 711 „Variația stocurilor”), care, în fapt, reprezintă venituri înregistrate în contul 704 „Venituri din prestări de servicii”. În atare condiții, impozitul pe profit a fost diminuat cu suma de ... lei (... lei x 16%).

. **În anul 2007**, s-a acționat în același mod, în sensul că s-a diminuat profitul impozabil cu ... lei (venituri oglindite în contul 704 „Venituri din prestări de servicii”), prin scăderea acestei sume din costul de producție aferent stocului de produse în curs de execuție, reflectat în debitul contului 331 „Produse în curs de execuție”, prin creditul contului 711 „Variația stocurilor”. Procedând în acest mod societatea a diminuat impozitul pe profit datorat cu suma de ... lei (... lei x 16%).

Față de aceste constatări, organul de inspecție fiscală a determinat, prin raport, un profit impozabil suplimentar, pentru perioada verificată de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) și un impozit pe profit aferent de ... lei (... lei x 16%). În ceea ce privește majorările de întârziere, nivelul calculat a fost de ... lei.

În context se reține ca un aspect semnificativ faptul că, organul de inspecție fiscală, prin raport, a stabilit suplimentar un impozit pe profit datorat, în sumă totală de ... lei și nu de ... lei, cât contestă societatea, rezultând astfel, o diferență de ... lei (... lei – ... lei), care nu se justifică prin constatări fiscale.

În drept, în speță, la nivelul analizei, per ansamblu, sunt incidente dispozițiile **art.19, alin.(1)** din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora *„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”*.

Pentru o interpretare adecvată, normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr.112 din 06.02.2004, cu

modificările și completările ulterioare, prevăd la **pct .12** al Titlului II faptul că *„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.”*

Prin prisma celor anterioare, putem reține că, la calculul profitului impozabil are influență și contul de venituri, simbol 711 „Variația stocurilor”, întrucât acesta se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării lor.

De menționat este și faptul că veniturile trebuie înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile, date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

O analiză completă a cauzei este posibilă numai dacă reținem, câteva informații relevante, în lumina reglementărilor contabile aplicabile în perioada verificată, pe care le redăm:

● În anul, erau în vigoare prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.306/26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 279/25.04.2002, cu modificările și completările ulterioare, dintre care relevanță au următoarele:

- potrivit dispozițiilor reținute la Cap.5 – Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile, în creditul contului de venituri, simbol 711 „Variația stocurilor” se înregistra la sfârșitul perioadei (lunar), **costul produselor**, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, prin intermediul debitului contului corespondent simbol 331 „Produse în curs de execuție”;

- în temeiul prevederilor pct.4.58. prin producția în curs de execuție se înțelegea *„producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necomplete în întregime, în cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate”;*

- conform prevederilor pct.4.65., producția în curs de execuție se determina *„ prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestuia la costurile de producție”;*

- potrivit alin.6 al pct.3.1. în costul de producție al unui bun erau cuprinse: *“costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia „.*

● Începând cu anul ... sunt în vigoare dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr.1080 și nr. 1080 bis din 30.11.2005, dintre care edificatoare, sunt următoarele:

- prevederile înscrise la Cap. VII - Funcțiunea conturilor, menționează că, în creditul contului de venituri simbol 711 „Variația stocurilor” se înregistrează la sfârșitul perioadei **costul produselor**, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, iar corespondența o reprezintă debitul contului simbol 331 „Produse în curs de execuție”;

- dispozițiile pct.125, alin.(1), lit.h., în sensul cărora producția în curs de execuție reprezintă *„producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate”;*

- dispozițiile pct.132, în temeiul cărora producția în curs de execuție se determină similar reglementărilor anterioare și anume *„prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție”.*

- prevederile pct.127, alin.(2), potrivit cărora costul de producție sau de preluarea al stocurilor cuprinde *“cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”.*

De asemenea, s-a observat că atât în interpretarea dată de dispozițiile pct.5.3 alin.(2) din O.M.F.P. nr.306/2002, cât și a celor ale pct.212, alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 *“variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor”.*

Pe de altă parte, este important de menționat că ambele reglementări contabile, la care s-a făcut trimitere, delimitează în cadrul veniturilor din exploatare, în mod clar, pe cele din variația stocurilor de celelalte feluri de venituri, în componența cărora se pot încadra, cum este cazul S.C. S.R.L. ..., județul Brăila, veniturile din prestări de servicii și cele din subvenții.

După cum se observă, pentru determinarea profitului impozabil, pe baza căruia se stabilește impozitul pe profit datorat, este necesar să se cunoască valorile contabile ale elementelor luate în calcul și anume: variația stocurilor; veniturile din prestări servicii; veniturile din subvenții de

exploatare, etc. În legătură cu veniturile amintite, se justifică să menționăm că între ele nu există o relație de interdependență.

Luând ca bază de referință caracteristicile speței analizate se impun a fi amintite că incidența în cauză au și dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial nr. 23/12 ianuarie 2004.

În conexiune cu aspectele amintite anterior, maniera în care S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila, a înțeles să evidențeze în contabilitate costul de producție aferent stocului de produse în curs de execuție, în sensul că acesta a fost diminuat, în anul ... cu valoarea veniturilor din subvenții, iar în anii ... și ... cu sumele reprezentând venituri din prestări de servicii, **nu-și găsește fundamentarea** pe textul actelor normative incidente atât în domeniul contabil, cât și cel fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, se concluzionează că, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele aduse în motivare de contestatoare, după cum s-au învederat în lucrare.

Din cele reliefate, rezultă că în lipsa unor abordări concrete cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a costului de producție al producției în curs de execuție, S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila a optat să aplice anumite „corecții”, ignorând astfel dispozițiile legale aplicabile în speță atât de natură contabilă, cât și fiscală.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a procedat potrivit legii, la recalcularea profitului impozabil și, implicit, a impozitului pe profit datorat de persoane juridice române pentru perioada verificată, situație în care a stabilit prin raport o bază impozabilă suplimentară de ... lei și un impozit pe profit aferent acesteia de ... lei. De asemenea, prin același document s-au calculat și majorările de întârziere aferente acestuia, al căror nivel se cifrează la ... lei.

Ținând seama de cele menționate în precedent, cât și de documentele care constituie dosarul cauzei, **contestația formulată** privind obligațiile fiscale, în sumă totală de ... lei (din care: impozit pe profit datorat de persoane juridice române, calculat suplimentar de ... lei ; majorări de întârziere aferente de ... lei), **urmează a fi respinsă**, astfel:

- **neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei**, din care: impozit pe profit datorat de persoane juridice române, calculat suplimentar de ... lei; majorări de întârziere aferente acestuia de ... lei, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”;

- **fiind fără obiect pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice române, care nu

s-a stabilit prin Decizia de impunere nr..../.../... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

2. **Cauza supusă soluționării este dacă obligațiile fiscale suplimentare, în sumă totală de ... lei (din care: taxa pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei; majorări de întârziere aferente de ... lei), sunt datorate bugetului de stat, în condițiile în care S.C. ... S.R.L. ..., județul Brăila a aplicat măsurile de simplificare prevăzute de lege, pentru operațiunile efectuate în baza contractului de dare în plată, autentificat sub nr.... /... de BIROUL NOTARIAL SOCIETATEA CIVILĂ ,, ...” ,**

În fapt, contractul la care ne referim s-a încheiat între S.C. ... S.R.L. județul Brăila, reprezentată legal de asociații ..., ... și ..., **în calitate de debitor transmitător**, S.C. ... S.R.L. Brăila, reprezentată legal de asociat și administrator ..., **în calitate de dobânditor (terț beneficiar)** și ..., domiciliat în mun. Brăila, ..., Bl...., sc...., ap.... **în calitate de creditor**.

Părțile amintite anterior au încheiat contractul de dare în plată, „în condițiile art.1100 din Codul civil, pentru stingerea obligației S.C. ... față de ...” .

Articolul 1100 din **Codul civil** prevedea „creditorul nu poate fi silit a primi alt lucru decât acela ce i se datorește, chiar când valoarea lucrului oferit ar fi egală s-au mai mare (C.civ.1578, 1604, 1683)”.

Obiectul contractului de dare în plată, astfel cum s-a stabilit prin contract, a fost:

„Subscrisa S.C. ... S.R.L. recunosc faptul că am o datorie față de ..., în sumă de ... lei (unmiliardpatrusutemilioanelei), așa cum rezultă și din procesul verbal din data de ... al asociațiilor S.C. ... S.R.L.

Pentru stingerea acestei datorii subscrisa S.C. ... S.R.L. Braila, prin reprezentanții legali transmit S.C. ... S.R.L., reprezentată de ... dreptul de proprietate asupra următoarelor imobile:

1. imobilul proprietatea societății situat în **com. ...**, **jud. BRĂILA**, **înregistrat în Cartea Funciară nr. .../... a com. ...**, compus din teren categoria curți construcții în suprafață de ... mp, situat în tarlaua/.., cu număr cadastral provizoriu ... și «FERMA ...» cu următoarele construcții: C1...., C7.

2. imobilul proprietatea societății situat în **com. ...**, **jud. BRAILA**, **înregistrat în Cartea Funciară nr. .../... a com. ...**, compus din teren categoria curți construcții în suprafață de ... mp, cu număr cadastral provizoriu **36** și «Ferma ...» cu următoarele construcții: C3..., C4..., C5... și C7...” .

Întrucât prezintă importanță în soluționarea cauzei redăm mai jos și următoarele paragrafe:

„Subsemnatul ... personal și în calitate de reprezentant al S.C. ... S.R.L. declar ca sunt de acord cu această dare în plată și sunt de acord ca S.C. ... S.R.L. să dobândească aceste imobile considerând astfel stinse toate obligațiile pecuniare pe care S.C. ... S.R.L. Brăila le are față de mine”.

„Prin încheierea acestui contract eu ... în calitate de creditor al S.C. ... S.R.L. și reprezentant al S.C. ... S.R.L. declar că nu mai nici o pretenție față de S.C. ... S.R.L. privind datoria acesteia consemnată în procesul verbal menționat mai sus”.

Totodată, se impun a fi reținute și o parte a dispozițiilor finale înscrise în contract, astfel:

„Subsemnatul ... în calitate de reprezentant al S.C. ... S.R.L am dobândit de la S.C. ... S.R.L. dreptul de proprietate asupra imobilelor situate în com. ..., jud.BRĂILA, înregistrat în Cartea Funciară nr.../... a com. ..., și com., jud.BRĂILA, înregistrat în Cartea Funciară nr.../.... a com. ... în contul datoriei în sumă de ... lei (...lei), înțelegând astfel să stingem datoria și orice pretenții reciproce”.

În baza contractului la care ne referim S.C. ... S.R.L. ..., jud.Brăila a emis către S.C. S.R.L. Brăila următoarele două facturi fiscale (FF):

- FF/ Seria ... nr... din data de ..., pentru FERMA NR....., cu un total de plată de ... lei (ROL), din care:
 - . valoare fără T.V.A., col.5 - ... lei (ROL)
 - valoare T.V.A., col.6 - ... lei (ROL), unde s-a înscris mențiunea „taxare inversat 19%”.

FF/ Seria ... nr.... din data de ..., pentru FERMA NR.... .., cu un total de plată de ... lei (ROL), din care:

- . valoare fără T.V.A., col.5 - ... lei (ROL)
- valoare T.V.A., col.6 - ... lei (ROL), unde s-a înscris mențiunea „taxare inversat 19%”.

Prin raport s-a reținut faptul că, S.C. ... S.R.L. Brăila a înregistrat suma totală de ... lei (RON) cu titlul de obligație de plată către asociatul ..., evidențiată în soldul contului 455.

Prin același raport organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că, în mod eronat, s-au întocmit de către S.C. ... S.R.L. cele două facturi pe numele S.C. ... S.R.L. și s-a aplicat taxare inversă, beneficiarul fiind, în fapt, persoana fizică - dl. ..., care nu avea calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scop de T.V.A. De altfel, acest aspect rezultă, în mod explicit, din conținutul contractului de dare în plată, în care dl. ..., are calitatea de creditor, ca persoană fizică neautorizată .

Mai mult decât atât, în raport s-a reținut, în legătură cu facturile în cauză, faptul că acestea nu au fost înscrise în jurnalul de vânzări, iar înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, în quantum total de ... lei (ROL),

utilizând conturile contabile 4426 (T.V.A. deductibilă) și 4427 (T.V.A. colectată) s-a efectuat în baza următoarelor explicații și articole:

. Alte Ven. fără T.v.a.,		
4426 = 4427		-... lei (ROL)
. T.v.a. Alte venituri ,		
4426 = 4427		... lei (ROL)
. Alte Ven. fără T.v.a.,		
4426 = 4427		- ... lei (ROL)
. T.v.a. Alte venituri ,		
4426 = 4427		... lei (ROL).

După cum se observă, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele două facturi amintite nu s-a evidențiat în contabilitatea societății emitente.

În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a sumei de ... lei (ROL), reprezentând datoria S.C. ... S.R.L. ..., jud.Brăila față de ... (persoană fizică neautorizată), reținem următoarelor explicații și articole:

. Alte Ven. fără T.v.a.,		
461 = 7583		... lei (ROL)
„Debitori diverși”	„Venituri din vânzarea de active”	
Ctr. Dare în plată 1635/05		
455.1 = 461		... lei (ROL)
„Asociați conturi curente”	„Debitori diverși”	

Informațiile cu privire la înregistrările contabile la care ne-am referit, s-au extras din Registrul jurnal I pentru perioada: ... – ..., anexele nr.22 și 23 la raportul de inspecție fiscală.

În drept, pentru operațiunile care constituie obiectul cauzei erau aplicabile dispozițiile **art.160¹, alin.(1) și alin.(2), lit.b) și lit.c)** din **Legea nr.571/2003** privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr.927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

...

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol”.

De asemenea, edificatoare pentru cauza supusă soluționării sunt și dispozițiile **alin.3** ale aceluiași articol, unde se preciza:

“Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă». Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, elocvente în analiza cauzei sunt și prevederile alin.(5) ale respectivului articol, care menționau:

“De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

De menționat sunt și dispozițiile art.127, alin.(1) din același act normativ, conform căroră este considerată persoană impozabilă privind T.V.A. „*orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice...*”.

Conform dispozițiilor legale sus-citate, pentru astfel de operațiuni era obligatorie aplicarea măsurilor de simplificare, condiția obligatorie solicitată, în mod expres de legiuitor era ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, aceștia fiind, de altfel, responsabili de modul de aplicare al acestora.

În contextul dat, relevantă în analiză au și dispozițiile Cap.5 – Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/26 februarie 2002, conform căroră, în contul 455 "Sume datorate asociaților" se ținea evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția unității de către asociați.

În creditul contului 455 se înregistrează:

- sumele depuse de asociați (512 “Conturi curente la bănci; 531 “Casa”);

...

În debitul contului 455 se înregistrează:

- sumele restituite asociaților (512, 531);

Soldul contului reprezenta sumele datorate de unitate asociaților.

Deosebirea importantă, ce rezultă din analiza efectuată asupra contractului de dare în plată și care ne atrage atenția, este dată de faptul că, obligația S.C. ... S.R.L. com. ... s-a înregistrat față de ..., unul dintre asociații acesteia și nu către S.C. ... S.R.L.Brăila.

În conexiune cu aspectele redate, caracteristica esențială ce poate fi evidențiată o constituie faptul că, domnul ..., în calitate de parte în contractul

de dare în plată, a semnat atât în nume propriu, ca persoană fizică neautorizată, cât și din ipostaza de asociat al S.C. ... S.R.L. com., județul Brăila, precum și din poziția de reprezentant legal al S.C. ... S.R.L. Brăila.

Din cele menționate rezultă că, **modul în care a procedat S.C. ... S.R.L. ..., jud.Brăila**, pentru a-și stinge datoria de ... lei (ROL) față de **... beneficiarul de drept**, în sensul că a fost de acord ca S.C. ... S.R.L. Brăila să dobândească imobilele (obiect al facturilor FF Seria ... nr..../... și FF Seria ... nr.../...), în schimbul sumei amintite, **excede cadrul legal aferent cauzei, iar consecința a fost aceea că s-au aplicat măsuri de simplificare pentru operațiuni care, în fapt, nu intrau sub incidența acestora.**

Așadar, obligația S.C. ... S.R.L. ..., jud.Brăila era față de ..., iar facturile FF Seria ... nr..../... și FF Seria ... nr..../... au fost emise contrar dispozițiilor legale către S.C. S.R.L.Brăila, nefiind încasate efectiv de la aceasta. De altfel, prin înregistrările contabile prezentate în cadrul lucrării se atestă faptul că, s-a achitat obligația către asociatul ..., în baza facturilor sus-amintite, care, în fapt, evidențiază livrarea a două bunuri imobile (ferma nr... și nr.. ...) către persoana juridică S.C. ... S.R.L. Brăila. Dacă analizăm modalitatea de reflectare în evidența contabilă a stingerii obligației, remarcăm că aceasta nu răspunde prevederilor Cap. 5 din O.M.F.P. nr.306/2002, în sensul că între conturile simbol 455 și 461 nu există relație de corespondență. Mai mult decât atât nu trebuie pierdut din vedere nici faptul că, în contul 455 se evidențiau numai sumele lăsate temporar la dispoziția unității de către asociați.

În ceea ce privește motivațiile contestatoarei care își exprimă nedumerirea, în sensul că „nu înțelege unde e problema și de ce inspectorii fiscali interpretează că societatea, prin reprezentanții legali transmite către S.C. ... S.R.L. dreptul de proprietate, ceea ce înseamnă că imobilele ar trebui vândute către o persoană fizică și apoi aceasta să le vândă către S.C. ... S.R.L., inclusiv asupra faptului că taxarea inversă s-a aplicat în conformitate cu prevederile legale, care spuneau că pentru vânzarea unui imobil se aplică acest tip de taxare”, nu s-au putut reține în soluționarea favorabilă a contestației, din considerentele relatate în cadrul paragrafelor anterioare.

Față de cele învederate, s-a constatat că organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar, potrivit legii, în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată, în quantum de ... lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv 19 x 100/119, din suma de ... lei (RON), precum și majorările de întârziere aferente de ... lei.

Având în vedere cele menționate în precedent, cât și documentele care constituie dosarul cauzei, **contestația formulată** privind obligațiile fiscale, în

sumă totală de ... lei, **se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă din acest motiv**, astfel:

- lei, taxa pe valoarea adăugată, calculată suplimentar;
- lei, majorări de întârziere aferente, potrivit principiului de drept „accesoriul urmează principalul”.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea contestației formulată de **S.C. ... S.R.L. ...**, județul **Brăila**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../.../... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, întocmită pe baza Raportului de inspecție fiscală nr..../..., astfel:

- **ca neîntemeiată** pentru obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, din care:

- lei – impozit pe profit datorat de persoane juridice române, calculat suplimentar;
- lei – majorări de întârziere aferente;
- lei – taxa pe valoarea adăugată, calculată suplimentar;
- lei – majorări de întârziere aferente.

- **ca fiind fără obiect** pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice române, care nu s-a stabilit prin actul administrativ fiscal contestat.

În temeiul art.210, alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în temeiul art.218, alin. (2) din același act normativ, în speță la Tribunalul Brăila, în termen de 6 luni de la data comunicării.