



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași
 Tel: +0232 21 33 32
 Fax: +0232 21 98 99
 E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DRc 3287/22.03.2016

privind soluționarea contestației formulate de
S.C X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava
 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub
 nr.a.f.j./..... și reînregistrată la Direcția Generală Regională a
 Finanțelor Publice Iași
 sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de **S.CXS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/..... din 07.12.2015 cu privire la reluare procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, cu sediul în oraș, strada apartament 3, județul Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Suceava sub nr., cod unic de înregistrare RO, prin care a anexat Împuternicirea avocațială Seria SV nr.din 04.12.2015, în original.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 26.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. și împotriva Dispoziției de măsuri obligatorii nr. 25 din 21.03.2014.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*", contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația formulată de societate a fost înregistrată inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.a.f.j./..... din 24.04.2014, iar urmare a transmiterii de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul acestei instituții, prin adresa nr..... Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, a Sesizării penale cu același număr împotriva numiților:

- Porello Franco, asociat (80% din părțile sociale) și administrator al **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**

- Porcilescu Monica, asociat (10% din părțile sociale) și împuternicit al administratorului **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**;

- Persic Nadia- Mihaela, asociat (10% din părțile sociale) al **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a emis Decizia nr. DRc prin care a dispus ca până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, să se suspende soluționarea cauzei, conform prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de S lei reprezentând: S lei impozit pe profit, S lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prin aceeași decizie s-a constatat necompetența materială a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. și s-a transmis contestația formulată de **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** împotriva acestui act administrativ fiscal, organului emitent din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală spre competență soluționare.

Așadar obiectul contestației îl constituie suma de **S lei** și reprezintă:

-S lei – impozit pe profit;

-S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația este semnată de către doamna în calitate de împuternicită a administratorului societății, domnul Porello Franco și poartă amprenta ștampilei societății în original, fiind însoțită de Procura legalizată sub nr.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 27.03.2014, prin adresa nr. a.j.i.f./....., prin ridicare sub semnătură de către administratorul societății, confirmată prin aplicarea ștampilei societății pe aceasta și data depunerii contestației, în data de 24.04.2014 la

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, unde a fost înregistrată sub nr. a.f.j./.....

Contestația este însoțită de Referatul nr....., înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală sub nr. a.j.i.f./....., privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, prin care se propune menținerea constatărilor din Decizia de impunere nr. din 26.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, ca fiind nefondată și neîntemeiată legal.

Totodată prin Referatul nr. privind propunerea de soluționare a contestației, se precizează faptul că, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală a întocmit sesizare penală nr. din 27.03.2014, comunicată Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava cu adresa nr. a.j.i.f./.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. a.f.j./....., S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava, contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-SV privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV 270 din 26.03.2014, respectiv corectarea în contabilitate a înregistrărilor eronate stabilite în sarcina sa prin Dispoziția de măsuri obligatorii nr. 25 din 21.03.2014, și anume suma totală de 978.818 lei, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

solicitând admiterea în totalitate a contestației, respectiv anularea totală a **Deciziei de impunere nr. și a Dispoziției de măsuri obligatorii nr. 25 din 21.03.2014** aducând următoarele argumente:

Susținerea organului fiscal conform căreia **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a încheiat cu IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. Contractul nr. și actele adiționale, având ca obiect „realizarea unui centru de stocare și uscare a cerealelor, unitate de producere a furajelor și morarit” în localitatea Merișani, județul Teleorman este conformă cu realitatea. La fel de conformă este și afirmația că în

perioada aprilie 2011-decembrie 2013, societatea a emis factura de avans în valoare totală de S lei (din care valoare netă S lei și S lei taxă pe valoarea adăugată) și un număr de 18 facturi reprezentând contravaloare lucrări executate și cu minus corecții la avansul încasat la contract.

Precizează că, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei (S lei reprezentând venituri din lucrări executate – S lei reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție în contul sintetic S, cu un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de S lei.

Mai precizează că, este eronată susținerea că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar la o bază suplimentară, pentru că încalcă în primul rând principiul relevanței economice a stării de fapt reglementată de art. 14, alin. 2 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, ar fi trebuit să administreze și alte mijloace de probă, inclusiv solicitarea de expertize și efectuarea de cercetări la fața locului urmând ca probele administrate să fie coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege, conform art. 49, alin. (1) lit. b) și d) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Susține că, din punct de vedere juridic, contractul de antrepriză în construcții este cel mai complex contract care se încheie între investitor și un contractant (antreprenor general), în scopul realizării complete a unei investiții, inclusiv punerea în funcțiune a acesteia, iar contractul de antrepriză cu preț forfetar presupune că recepția să se facă la finalizarea construcției, care este și momentul la care se calculează baza impozabilă și profitul impozabil.

Mai susține că, în contractul de antrepriză în construcții în general (și cu atât mai mult în contractul cu preț forfetar) recepția lucrării și riscul contractului au un regim special, în sensul că, după finalizarea construcției se procedează, în condițiile legii, la recepția provizorie la terminarea lucrării, urmată de recepția finală, iar riscurile trec asupra beneficiarului de la data recepției provizorii la terminarea lucrării, conform art. 1878 din Codul Civil.

Din punct de vedere economic, **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** susține că, în cazul contractului de antrepriză în construcții cu preț forfetar, profitul este suma de bani care rămâne la finalizarea contractului și la executarea integrală a obligațiilor părților, întrebându-se în final : *„Dacă acest contract nu este finalizat, de unde se poate determina ce sumă de bani a rămas ca profit?”*

Din punct de vedere tehnic, contestatara, precizează că: *„Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate, dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor. Efectuarea recepției la terminarea lucrărilor este*

obligatorie pentru toate tipurile de construcții autorizate, inclusiv în situația realizării acestor lucrări în regie proprie. Recepția la terminarea lucrărilor se face cu participarea reprezentantului administrației publice, desemnat de emitentul autorizației de construire.”, conform art. 37 alin. 2 din Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai precizează că, art. 31 din Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 273 din 14 iunie 1994 stipulează că, în cazul în care investitorul solicită preluarea unei părți din lucrare înainte de terminarea întregii lucrări prevăzute în contract, se va încheia un act care are rolul de proces-verbal de predare-primire între executant și investitor, în care se va consemna starea părții de lucrare în cauză, măsurile de conservare, precum și cele de protecție reciprocă a desfășurării activității celor două părți. Toate riscurile și pericolele pentru partea preluată trec temporar asupra investitorului, cu excepția viciilor ascunse și a celor decurgând din executarea necorespunzătoare.

Sustine, în concluzie că, singurul scop pentru care s-a întocmit procesul verbal de recepție 302 din 04.02.2013 a fost acela de a înregistra corpurile de construcții menționate, la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Teleorman.

Mai susține că, în condițiile în care a menționat scopul acestei recepții parțiale care este necesară din rațiuni tehnice, aceasta nu înseamnă că s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, în condițiile în care din administrarea înscrisurile, respectiv contract, act adițional nr. 6 din 28.10.2014 și autorizația de construire nr. 6 din 28.06.2011 prelungită până la 28.06.2014, rezultă contrariul celor susținute de organul fiscal.

Din punct de vedere al contractului dintre părți, contestatara susține că nu există nici un document care să ateste recepția la finalizarea lucrărilor la data de 26.03.2014, data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Precizează că, organul fiscal nu poate dispune reîncadrarea fiscală a sumelor achitate cu titlu de avansuri, având ca temei legal art. 259 alin. 3 din Ordinul 3055 din 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care prevede în mod expres că : *’...’în cazul lucrărilor de construcții recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar’*.

Din punct de vedere financiar contabil, contestatara precizează că a solicitat un punct de vedere financiar contabil printr-un Raport de expertiză extrajudiciară anexat la dosarul contestației.

Concluziile Raportului de expertiză extrajudiciară sunt următoarele:

a)Conturile 472 –„Venituri înregistrate în avans” și 332-„Servicii în curs de execuție” au fost utilizate corect, în conformitate cu prevederile Ordinului 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Utilizarea corectă a acestor conturi nu a influențat

contul de profit și pierdere deoarece, concomitent cu cheltuielile aferente Contractului au fost înregistrate serviciile în curs de execuție care au generat venituri din exploatare neimpozabile;

b)S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava a aplicat corect prevederile art. 259 din Ordinului pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

c) Interpretarea eronată a art. 259 din Ordinului 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene de către organele de inspecție fiscală a generat o obligație de plată în sumă de 978.818 lei, care nu are suport legal.

Din punct de vedere procedural - fiscal, precizează că, se contestă nu numai impozitul pe profit ci și accesoriile (dobânzile și penalitățile de întârziere).

În ceea ce privește Dispoziția de măsuri obligatorii nr. 25 din 21.03.2014 21.03.2014 susține că aceasta nu poate fi emisă cu număr anterior Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru că nu ar avea temei legal și procedural, propunând anularea acesteia ca netemeinică și nelegală.

Legat de dispozițiile legislației procedural-fiscale privind desfășurarea inspecției fiscale, precizează că, organele de inspecție fiscală au desfășurat un control inopinat în perioada 27-28.02.2014, în baza Ordinului de serviciu nr. În data de 11.03.2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava emite avizul de inspecție fiscală nr. F..... din 11.03.2014, în care contestatarul este informat că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale începând cu data de 26.03.2014. În procesul verbal nr..... echipa de control menționează efectuarea controlului în baza ordinului de serviciu nr. iar în Raportului de inspecție fiscală nr. este menționat avizul de inspecție fiscală nr

Precizează că, față de dispozițiile exprese și obligatorii ale art. 102, alin. 2 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, devansarea datei de început a inspecției fiscale nu a avut decât rolul unei strategii, intenția reală a echipei de control fiind aceea de a îngrădi dreptul de apărare și de a nu da posibilitatea contracarării în condițiile legii .

În concluzie, societatea contestatară solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. cu consecința exonerării de la plata sumei de **S lei, reprezentând:**

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală – au efectuat inspecția fiscală la S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava stabilind un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei și accesorii aferente: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată, în calitate de antreprenor, a încheiat cu S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, în calitate de beneficiar Contractul nr. având ca obiect „Realizarea unui centru de stocare și uscare a cerealelor, unitate de producerea furajelor și morărit” în localitatea Merișani, județul Teleorman, în valoare de 2.221.096,88 euro (exclusiv taxa pe valoarea adăugată).

În baza acestui contract, în perioada aprilie 2011-decembrie 2013, **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, în calitate de antreprenor evidențiază în contabilitate următoarele operațiuni:

- factura nr. 162 din 01.06.2011 emisă către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman reprezentând avans la Contractul de prestări servicii nr....., în valoare de S lei cu taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă în sumă de S lei, factură evidențiată eronat în creditul contului 472- „Venituri în avans”, în loc de cont sintetic 419 – „Clienți creditori”.

- un număr de 18 (optsprezece) facturi emise către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman reprezentând contravaloare lucrări executate și (cu minus) corecții la avansul încasat la Contractul nr. 334 din 19.04.2011, evidențiate eronat în creditul contului 472- „Venituri în avans” în loc de cont sintetic 704 – „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”. Inspectorii fiscali precizează că, la aceste facturi, cu mici excepții sunt anexate certificate de plată și situații de lucrări confirmate de cele două părți contractante.

- pentru toată perioada verificată, **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, a evidențiat lucrări și servicii în curs de execuție (prin contul 332 - „Lucrări și servicii în curs de execuție” în valoare de S lei, din care rămase în sold (necorectate) la 31.12.2013 în valoare de S lei.

Precizează că, urmare a acestor operațiuni eronate, au fost diminuate veniturile din lucrări executate (cont sintetic 704- „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”) cu suma de S lei și nu a fost corectat avansul încasat cu suma de (-) S lei.

Mai precizează că, în urma reîncadrării fiscale a facturilor emise către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman aferente Contractul de prestări servicii nr. 334 din 19.04.2011, inspectorii fiscali au stabilit:

- încasări în avans conform facturii nr. 162 din 01.06.2011 (ce trebuiau evidențiate prin cont sintetic 419- „Clienți creditori”) în sumă de S lei, corecții ale avansului încasat cu suma de S lei în minus și prin urmare un avans rămas nejustificat la 31.12.2013 (aferent Contractului de prestări servicii nr. în sumă de 47.200,09 lei (3.668.985,5–3.621.7852.41lei), evidențiat eronat prin cont 472 - „Venituri înregistrate în avans”, fără influență asupra calculului impozitului pe profit.

Menționează că, pe relația cu S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** are încasări în avans aferente și altor contracte în sumă de S lei (evidențiate în mod eronat tot prin contul sintetic 472-„Venituri înregistrate în avans”, fără influență asupra calculului impozitului pe profit, astfel încât soldul contului sintetic 419 – „Clienți creditori” stabilit la control la 31.12.2013 este în sumă de 322.119,19 lei. (S lei +S lei)

Inspectorii fiscali precizează că, veniturile în avans din contul sintetic 472-„Venituri înregistrate în avans”, rămase în sold la 31.12.2013, în sumă de S lei au fost corectate astfel :

-venituri din lucrări executate (evidențiate în mod eronat prin contul sintetic 472- „Venituri în avans”, în loc de cont sintetic 704-„Venituri din lucrări executate”) în sumă de S lei.(S lei - S lei);

-sume încasate în avans (evidențiate eronat prin contul sintetic 472-„Venituri în avans” în loc de cont sintetic 419- „Clienți creditori”) în sumă de 322.111,19 lei;

-din valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (cont sintetic 332) în stoc la 31.12.2013, în valoare totală de S lei, suma de S lei este aferentă facturilor emise în perioada iulie 2011–iunie 2013 (la emiterea facturii trebuia efectuată și înregistrarea contabilă 711=332, considerată ca o cheltuială aferentă perioadei la care se face facturarea) și S lei rămân evidențiate în sold la 31.12.2013 (în perioada iulie- decembrie 2013 nu s-au emis facturi către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, aferente Contractului nr.

Având în vedere aspectele menționate, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei (S lei, reprezentând venituri din lucrări executate - S, reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din contul sintetic 332-**„Lucrări și servicii în curs de execuție”) cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

Pentru nerespectarea termenelor legale de plată organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 26.10.2011-17.03.2014 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei.

III. Urmare verificărilor efectuate la S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, Sesizarea penală nr., formulată împotriva numiților:

- Porello Franco, asociat (80% din părțile sociale) și administrator al **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava;**

- Porcilescu Monica, asociat (10% din părțile sociale) și împuternicit al administratorului **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava;**

- Persic Nadia- Mihaela, asociat (10% din părțile sociale) al **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava,** pentru a se efectua cercetări în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că au fost sesizate organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat, prin Decizia de soluționare nr. DRc, soluționarea contestației formulate de **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** pentru suma de S lei reprezentând: S lei impozit pe profit, S lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă fiind reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/....., domnul avocat Marcel Gaftoneanu în numele și pentru **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** ne solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. din 26.03.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală, ca urmare a faptului că prin Sentința penală nr. pronunțată de Tribunalul Suceava în dosarul nr., s-a respins ca nefondată plângerea formulată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava împotriva Ordonanței procurorului din data de 19.02.2015 dată în dosarul nr..... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și a Ordonanței nr. 112/II/2/2015 din data de 14.05.2015 a Prim Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava dată în același dosar .

Organul de soluționarea a consultat baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, din acesta reieșind că petenta nu se află în insolvență, reorganizare, etc. desfășurându-și activitatea în mod normal.

Cu adresa nr. înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin adresa ISR_DGR/21479 din 29.12.2015, de a comunica dacă Sentința penală nr. pronunțată de Tribunalul Suceava în dosarul este definitivă) Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava a înaintat, în copie, Încheierea nr. 217 din 25.11.2015 pronunțată de Tribunalul Suceava în dosarul nr. privind pe **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, precizând ca soluția este definitivă.

Întrucât Ordonanța din data de 19.02.2015, dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, în dosarul nr. 170/P/2014, privind pe Porcilescu Monica este definitivă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației pentru suma de S lei reprezentând: S lei impozit pe profit, S lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prin Ordonanța de clasare din data de 19.02.2015 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, în dosarul nr. 170/P/2014, s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și art. 4 din Legea nr. 241/2005, față de Porcilescu Monica.

Ordonanța mai sus menționată a fost confirmată de Prim-procuror prin Ordonanța nr.112/II/2/2015 din 14.05.2015, fiind respinsă, ca neîntemeiată Plângerea formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice a Județului Suceava, împotriva ordonanței nr. 170/P/2014 din 19.02.2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava.

Prin Încheierea nr.217 din data de 25.11.2015, dată în dosarul nr....., Tribunalul Suceava –Secția Penală a dispus respingerea ca nefondată a plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași -Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava împotriva Ordonanței procurorului din data de 19.02.2015 dată în dosarul 170/P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și a Ordonanței nr. 112/II/2/2015 din data de 14.05.2015 a Prim-Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava dată în același dosar, această sentință fiind definitivă.

În consecință, având în vedere faptul că a încetat motivul care a determinat suspendarea, procedura administrativă de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, va fi reluată în condițiile prevederilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

IV. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava are ca obiect de activitate lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120, capital social 1.000 lei și are ca asociați pe : d-na Porcilescu Monica, d-na și dl.

Administrarea activității este asigurată de domnul Porello Franco.

Persoana desemnată să reprezinte **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** este doamna Monica Porcilescu în calitate de împuternicită a administratorului societății, cu Procura legalizată sub nr. 341 din 05.05.2015.

Perioada verificată:

Impozit pe profit : 01.01.2011 – 31.12.2013.

1. Cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava, datorează bugetului de stat suma de S lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, în condițiile în care, aceasta a înregistrat eronat în evidența contabilă contravaloarea lucrărilor executate pentru S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, în sensul că, facturile emise conform Contractului nr. au fost contabilizate în contul 472 - „Venituri în avans” în loc de cont sintetic 419 – „Clienți creditori” (factura de avans), respectiv cont 704 – „Venituri din lucrări executate și servicii prestate” .

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat că societatea verificată, în calitate de antreprenor, a încheiat cu S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, în calitate de beneficiar, Contractul nr. având ca obiect „Realizarea unui centru de stocare și uscarea cerealelor, unitate de producerea furajelor și morărit” în localitatea Merișani, județul Teleorman.

În baza acestui contract, în perioada aprilie 2011-decembrie 2013, **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, în calitate de antreprenor evidențiază în contabilitate următoarele operațiuni:

- factura nr. 162 din 01.06.2011 emisă către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman reprezentând avans la Contractul de prestări servicii nr., în valoare de S lei cu taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă în sumă de S lei, factură evidențiată eronat în creditul contului 472- „Venituri în avans”, în loc de cont sintetic 419 – „Clienți creditor”.

- un număr de 18 (optsprezece) facturi emise către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman reprezentând contravaloare lucrări executate și (cu minus) corecții la avansul încasat la Contractul nr. 334 din 19.04.2011, evidențiate eronat în creditul contului 472- „Venituri în avans” în loc de cont sintetic 704 – „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”. Inspectorii fiscali precizează că, la aceste facturi, cu mici excepții sunt anexate certificate de plată și situații de lucrări confirmate de cele două părți contractante.

- pentru toată perioada verificată, **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava**, a evidențiat lucrări și servicii în curs de execuție (prin contul 332 - „Lucrări și servicii în curs de execuție” în valoare de S lei, din care rămase în sold (necorectate) la 31.12.2013 în valoare de S lei.

Din valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (cont sintetic 332) în stoc la 31.12.2013, în valoare totală de S lei, suma de S lei este aferentă facturilor emise în perioada iulie 2011–iunie 2013 (la emiterea facturii trebuia efectuată și înregistrarea contabilă 711=332.)

Având în vedere aspectele menționate, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă S lei (S lei, reprezentând venituri din lucrări executate - S, reprezentând valoarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din contul sintetic 332-„Lucrări și servicii în curs de execuție”) cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei.

Petenta susține că, din punct de vedere juridic, contractul de antrepriză în construcții este cel mai complex contract care se încheie între investitor și un contractant (antreprenor general), în scopul realizării complete a unei investiții, inclusiv punerea în funcțiune a acesteia, iar contractul de antrepriză cu preț forfetar presupune că recepția să se facă la finalizarea construcției, care este și momentul la care se calculează baza impozabilă și profitul impozabil.

Din punct de vedere economic, **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** susține că, în cazul contractului de antrepriză în construcții cu preț forfetar, profitul este suma de bani care rămâne la finalizarea contractului și la executarea integrală a obligațiilor părților, întrebându-se în final : *„Dacă acest contract nu este finalizat, de unde se poate determina ce sumă de bani a rămas ca profit?”*

Din punct de vedere tehnic, contestatara, precizează că: *„Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate, dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor. [...]”*, conform art. 37 alin. 2 din Legea 50/1991 privind

autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare și că art. 31 din Regulamentul de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 273 din 14 iunie 1994 stipulează că, în cazul în care investitorul solicită preluarea unei părți din lucrare înainte de terminarea întregii lucrări prevăzute în contract, se va încheia un act care are rolul de proces-verbal de predare-primire între executant și investitor, în care se va consemna starea părții de lucrare în cauză, măsurile de conservare, precum și cele de protecție reciprocă a desfășurării activității celor două părți. Toate riscurile și pericolele pentru partea preluată trec temporar asupra investitorului, cu excepția viciilor ascunse și a celor decurgând din executarea necorespunzătoare.

Sustine, în concluzie că, singurul scop pentru care s-a întocmit procesul verbal de recepție 302 din 04.02.2013 a fost acela de a înregistra corpurile de construcții menționate, la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Teleorman.

Mai susține că, în condițiile în care a menționat scopul acestei recepții parțiale care este necesară din rațiuni tehnice, aceasta nu înseamnă că s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, în condițiile în care din administrarea înscrisurile, respectiv contract, act adițional nr. 6 din 28.10.2014 și autorizația de construire nr. 6 din 28.06.2011 prelungită până la 28.06.2014, rezultă contrariul celor susținute de organul fiscal.

Din punct de vedere al contractului dintre părți, contestatara susține că nu există nici un document care să ateste recepția la finalizarea lucrărilor la data de 26.03.2014, data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Precizează că, organul fiscal nu poate dispune reîncadrarea fiscală a sumelor achitate cu titlu de avansuri, având ca temei legal art. 259 alin. 3 din Ordinul 3055 din 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care prevede în mod expres că : *’...în cazul lucrărilor de construcții recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar’*.

Din punct de vedere financiar contabil, contestatara precizează că a solicitat un punct de vedere financiar contabil printr-un Raport de expertiză extrajudiciară anexat la dosarul contestației.

Din punct de vedere procedural - fiscal, precizează că, se contestă nu numai impozitul pe profit ci și accesoriile (dobânzile și penalitățile de întârziere).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 17, art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 17

Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

”ART. 19

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Referitor la susținerea contestatarei cum că, din punct de vedere juridic, contractul de antrepriză în construcții este cel mai complex contract care se încheie între investitor și un contractant, iar contractul de antrepriză cu preț forfetar presupune că recepția să se facă la finalizarea construcției, care este și momentul la care se calculează baza impozabilă și profitul impozabil și că în contractul de antrepriză în construcții în general recepția lucrării și riscul contractului au un regim special, în sensul că, după finalizarea construcției se procedează, în condițiile legii, la recepția provizorie la terminarea lucrării, urmată de recepția finală, iar riscurile trec asupra beneficiarului de la data recepției provizorii la terminarea lucrării, conform art. 1878 din Codul Civil, se reține că practica în construcții nu exclude efectuarea de recepții parțiale pe stadii fizice de execuție a lucrărilor, fapt confirmat și de Actul Adițional nr. 01BIS/04.01.2012 la Contractul nr. 334/19.04.2011 în care se menționează : „ La solicitarea Beneficiarului, Constructorul va emite factura pentru lucrările efectuate până în acel moment și în cadrul avansului acordat. Toate sumele care vor fi plătite în anul 2012 înainte de factura solicitată vor fi considerate ca avans la realizatul indicat în această factură”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a emis facturi fiscale pe care este menționat : „*contravaloare lucrări conform contract*” facturile fiind însoțite de certificate de plată confirmate de cele două părți contractante și (cu câteva excepții) situații de lucrări în care sunt menționate lucrări executate, cantități, prețuri și valori care corespund atât cu valorile menționate în facturi cât și în certificatele de plată.

De asemenea, din balanțele de verificare aferente anilor 2011 și 2012, anexate în copie la prezenta contestație și așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Referatul nr. privind propunerile de soluționare a contestației, se reține că, în baza garanțiilor privind lucrările executate reținute conform Contract nr., petenta a creat provizioane pentru garanții acordate clienților în valoare totală de S lei (S pentru anul 2011 și S

lei pentru anul 2012), care în cursul anului 2012 au fost stinse, prin intermediul contului 7812 –“Venituri din provizioane” .

Potrivit art. 22, alin.(1) lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„Art. 22 Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților” iar potrivit pct. 52 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 22 din Codul fiscal :

„52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsură efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

[..]”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că contribuabilul are dreptul la deducerea provizioanelor pentru garanții acordate clienților numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate iar pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, **cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.**

Totodată prevederile legale stipulează că înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsură efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a emis facturi fiscale pe care este

menționat : „*contravaloare lucrări conform contract*” iar cu minus corecții la avansul încasat precum și „*garanție 10% conform contract*”.

Referitor la susținerea **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** că din punct de vedere economic, în cazul contractului de antrepriză în construcții cu preț forfetar, profitul este suma de bani care rămâne la finalizarea contractului și la executarea integrală a obligațiilor părților, întrebându-se în final : „*Dacă acest contract nu este finalizat, de unde se poate determina ce sumă de bani a rămas ca profit?*”, se reține că pct. 36 din Ordinul nr. 3055 din 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis de ministrul finanțelor publice, precizează :

„[...]”

(2) *Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.*

[.]”

Astfel, practica economico-financiară a dezvoltat concepte și principii și a reglementat instrumente specifice de delimitare în anul fiscal atât a cheltuielilor cât și a veniturilor .

Din documentele anexate la dosarul cauzei, reiese că în ceea ce privește Contractul nr. 334/19.04.2011, s-au încasat sume în avans care ulterior s-au corectat prin facturile emise pentru „*contravaloare lucrări conform contract*” deci, raportate la situații reale, executate efectiv, confirmate la plată de beneficiar.

Afirmațiile contestatarei potrivit cărora, din punct de vedere tehnic: „*Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate, dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor.*”, și că art. 31 din Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 273 din 14 iunie 1994 stipulează că, în cazul în care investitorul solicită preluarea unei părți din lucrare înainte de terminarea întregii lucrări prevăzute în contract, se va încheia un act care are rolul de proces-verbal de predare-primire între executant și investitor, în care se va consemna starea părții de lucrare în cauză, măsurile de conservare, precum și cele de protecție reciprocă a desfășurării activității celor două părți, nu sunt relevante în speță, deoarece prevederile legale menționate se referă așa cum precizează chiar contestatara la modul de autorizarea a lucrărilor în construcții.

Organul de soluționare nu poate reține favorabil afirmațiile contestatarei potrivit cărora singurul scop pentru care s-a întocmit Procesul verbal de recepție fost acela de a înregistra corpurile de construcții menționate la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Teleorman, deoarece art. 36 alin. (1) din Legea cadastrului și publicității imobiliare nr.

7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare 2013, precizează că :

„Art. 36

(1) Dreptul de proprietate asupra construcțiilor se înscrie în cartea funciară în baza autorizației de construire și a procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor semnat de reprezentantul autorității locale sau a unui certificat eliberat de autoritatea locală pe raza căreia este edificată construcția, precum și a unei documentații cadastrale.”

Se reține că procesul verbal invocat de contestatară, și anume Procesul –Verbal de recepție la terminarea lucrărilor, anexat în copie la dosarul contestației, este semnat de Comisia de recepție și de primarul, respectiv viceprimarul comunei Băbăița, Merișani, județul Teleorman și se referă la obiective care au fost finalizate (Bateria 2 Silozuri, Hala pentru moara pentru mâncarea animalelor, Hala pentru moara, atelier și post utilaj, Șopron pentru stocaj furaje, Laborator și vestiare pentru personal de conducere și tehnic, Platformă GPL, Rezervor incendiu, Post trafo Gard și Porți), așa cum este specificat la pct. 5 din procesul verbal mai sus menționat, și anume : „Comisia de recepție, în urma constatărilor făcute propune: Acceptarea recepției la terminarea lucrărilor de construcție.”

În ceea ce privește Raportul de expertiză extrajudiciară din 12.04.2014 solicitat de contestatară și anexat la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală precizează în Referatul nr. 21 din 05.05.2014 privind propunerea de soluționare a contestației, că acesta favorizează contestatara, în sensul că prezintă operațiunile generate de executarea Contractului nr. 334/19.04.2011 ca fiind evidențiate corect în contabilitate susținând de asemenea că modul de evidențiere în contabilitate nu a influențat contul de profit și pierdere

La Capitolul IV- Planul de Conturi General din Ordinul nr. 3055 din 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis de ministrul finanțelor publice, se precizează:

„Contul 151 "Provizioane"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența provizioanelor pentru litigii, garanții acordate clienților, pentru restructurare, pensii și obligații similare, pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, a provizioanelor pentru impozite, precum și a altor provizioane.

Contul 151 "Provizioane" este un cont de pasiv.

În creditul contului 151 "Provizioane" se înregistrează:

- valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale (681);

- costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea (212, 213).

În debitul contului 151 "Provizioane" se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (781).
Soldul contului reprezintă provizioanele constituite.”

„Contul 472 Venituri înregistrate în avans

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor înregistrate în avans. Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" este un cont de pasiv.

În creditul contului 472 Venituri înregistrate în avans se înregistrează:

- veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări etc. (411, 461, 512, 531);

- valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (445).

În debitul contului 472 Venituri înregistrate în avans se înregistrează:

- veniturile înregistrate în avans și aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs (704, 705, 706, 708, 766);

- valoarea subvențiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans (741);

- partea din subvențiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit (512, 462).

Din prevederile legale de mai sus rezultă că în creditul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" se înregistrează veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/ exercițiilor financiare următoare, cum sunt sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări etc.

Se reține astfel că, înregistrarea în creditul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" a contravalorii lucrărilor executate din derularea Contractului 334/19.04.2011, care pot fi identificate, cuantificate și stabilite ca fiind aferente unei perioade fiscale, este eronată, întrucât se transferă venituri certe în altă perioada fiscală.

„Contul 332 Servicii în curs de execuție

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Contul 332 "Servicii în curs de execuție este un cont de activ.

În debitul contului 332 Servicii în curs de execuție se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712).

În creditul contului 332 Servicii în curs de execuție se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Soldul contului reprezintă veniturile înregistrate în avans.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că contul 332 "Servicii în curs de execuție" are o funcțiune ciclică, adică își începe funcțiunea la sfârșitul perioadei, (la sfârșitul lunii) și o finalizează la începutul perioadei următoare (la începutul lunii). Astfel, în cursul lunii se recepționează și se facturează

serviciile în curs de execuție finalizate, reluarea la sfârșitul lunii efectuându-se cu serviciile în curs de execuție nefinalizate, la care se adaugă serviciile efectuate în cursul lunii nefinalizate. În practica financiar-contabilă, odată cu efectuarea recepției (parțiale sau finale) a serviciilor în curs de execuție și cu emiterea de facturi, contul își încetează funcțiunea.

De asemenea, pct. 259-Venituri din prestarea de servicii din Ordinul nr. 3055 din 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis de ministrul finanțelor publice, precizează :

259. - (1) *Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsură efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determina pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifica faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) *Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".*

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă:

- **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a executat lucrări de construcții în baza Contractului nr. 334/19.04.2011;

- **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a emis facturi reprezentând contravaloare lucrări conform contract, care au anexate certificate de plată confirmate de cele două părți, și (cu câteva excepții) situații de lucrări, în care sunt menționate lucrările executate, cantități, prețuri și valori, care corespund cu valorile menționate atât în facturi cât și în certificate de plată, înregistrate în evidența contabilă în cont 472 "Venituri înregistrate în avans";

- **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a constituit, pe seama cheltuielilor (cont 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere") în anii 2011-2012 provizioane pentru garanții acordate clienților, conform Contractului nr. 334/19.04.2011, așa cum rezultă din Balanțele de verificare aferente anilor 2011 și 2012 (anexate în copie la dosarul cauzei) fără însă să respecte prevederile pct. 52 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 22 din Codul fiscal, care precizează că [...] astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la

venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări. „

- provizioanele au fost stinse în cursul anului 2012, prin intermediul contului sintetic 7812 „Venituri din provizioane”, conform pct. 52 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 22 din Codul fiscal, care precizează „[...]Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsură efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.”

- la data de 04.02.2013, s-a încheiat Procesul –Verbal de recepție la terminarea lucrărilor, semnat de Comisia de recepție și de primarul, respectiv viceprimarul comunei Băbăița, Merișani, județul Teleorman și se referă la obiective care au fost finalizate (Bateria 2 Silozuri, Hala pentru moara pentru mancarea animalelor, Hala pentru moara, atelier și post utilaj, Șopron pentru stocaj furaje, Laborator și vestiare pentru personal de conducere și tehnic, Platformă GPL, Rezervor incendiu, Post trafo Gard și Porți), așa cum este specificat la pct. 5 din procesul verbal mai sus menționat, și anume : „Comisia de recepție, în urma constatărilor făcute propune: Acceptarea recepției la terminarea lucrărilor de construcție. „

Se reține că în Ordonanța de clasare din 19.02.2015 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava în Dosarul 170/P/2015 se precizează : „ În data de 20.05.2014 a fost întocmit un referat prin care s-a solicitat inspectorilor antifraudă detașați la Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava să se pronunțe cu privire la aspectele invocate. Din cuprinsul procesului-verbal încheiat la data de 10.06.2014 de către specialiștii antifraudă au rezultat următoarele :

[...]

Evidențierea operațiunilor comerciale efectuate în baza contractului de prestări servicii nr. în contabilitatea S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava a fost făcută în mod eronat, iar consecința fiscală a acestor înregistrări a fost stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de 705.064 lei

Prin înregistrarea eronată a operațiunilor comerciale din perioada aprilie 2011-decembrie 2013, a fost influențat profitul impozabil, respectiv profitul datorat la temenele legale, sens în care S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava datorează un impozit pe profit în sumă de S lei

[..]

Cercetările penale au stabilit că administratorul S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava, respectiv Porcilescu Monica a evidențiat și contabilizat în evidența financiar- contabilă a societății operațiunile comerciale menționate în cele 19 facturi fiscale emise în perioada 2011-2013 către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman

dar în ale conturi decât cele legale, astfel că [...] fapte de evaziune fiscală nu există”

De asemenea, în cuprinsul Încheierii nr.217 din data de 25.11.2015, dată în dosarul nr....., prin care Tribunalul Suceava –Secția Penală a dispus respingerea ca nefondată a plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași -Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava împotriva Ordonanței procurorului din data de 19.02.2015 dată în dosarul 170/P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și a Ordonanței nr. 112/II/2/2015 din data de 14.05.2015 a Prim-Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava dată în același dosar, se precizează: **„Evidențierea de către reprezentanții S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava în evidența financiar contabilă a societății a unui număr de 19 facturi emise în perioada anilor 2011-2013 către S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, dar în alte conturi decât cele legale, nu poate constitui infracțiune de evaziune fiscală, [...] fiind de competența organelor fiscale de a încadra acele sume, fără ca fapta să fie inclusă în sfera ilicitului penal”** .

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. X S.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** a înregistrat eronat în evidența contabilă contravaloarea lucrărilor executate pentru S.C. IRAGRI ITAL GROUP S.R.L. comuna Gălățeni, județul Teleorman, în sensul că, facturile emise conform Contractului nr. 334 din 19.04.2011 au fost contabilizate în contul 472 - „Venituri în avans” în loc de cont sintetic 419 – „Clienți creditori” (factura de avans) și 704 – „Venituri din lucrări executate și servicii prestate” , contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se respinge ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de S lei calculate pentru perioada 26.10.2011-17.03.2014 (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S) cauza supusă soluționării este dacă S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava datorează aceste accesorii în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitul asupra căruia au fost calculate, respectiv impozitul pe profit în sumă de S.

În fapt, se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de S lei (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S) în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119- (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.120-(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv..”

„Art. 120¹-(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Având în vedere că la capitolul III, punctul 1 din prezenta contestație s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de S lei urmează să se respingă contestația și pentru accesorii aferente, respectiv suma de S lei (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S) și conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. XS.R.L. Gura Humorului, județul Suceava** împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei, reprezentând:**

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – dobânzi/ majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Art.2 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava sau Tribunalul Iași.