

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 113 din 17 decembrie 2007
privind solutionarea contestatiei formulate de
Societatea Comercială "... " S.R.L.
din municipiul Ploiesti, judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Administratia Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti - Activitatea de Inspectie Fiscală**, prin adresa **nr. AI ... din ... octombrie 2007** – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... octombrie 2007**, în legătură cu contestatia **Societății Comerciale "... " S.R.L. din municipiul Ploiesti, judetul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... august 2007**, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., **comunicat societății comerciale** la data de **... septembrie 2007** - D-nei ..., contabilul societății comerciale. Decizia de impunere a avut la bază constatările consemnate în **Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007** încheiat de consilieri si inspectori din cadrul A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F..

În conformitate cu prevederile **art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, **A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F.** a transmis **Dosarul contestatiei** către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările si completările ulterioare, respectiv **depunerea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrată la **A.F.P.M. Ploiesti** sub **nr. .../... octombrie 2007**, iar la A.I.F. Ploiesti sub **nr. AI .../... octombrie 2007**, precum si **încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Societatea Comercială "... " S.R.L. are **domiciliul fiscal** în municipiul Ploiesti, Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. **J29/.../...** si are codul unic de înregistrare **...** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de **... lei, din care:**

- **T.V.A. stabilită suplimentar de plată** **... lei;**
- **majorări de întârziere aferente T.V.A. de plată** **... lei;**
- **Impozit pe profit suplimentar** **... lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit** **... lei.**

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] 2) **Motivele de fapt si de drept**

2.1 T.V.A.

2.1.1. TVA DEDUCTIBILĂ

a) Este supusă contestatiei suma de ... RON reprezentând TVA deductibilă înscrisă în factura fiscală nr. ... din ...09.2006, emisă de SC C SRL Sibiu, reprezentând TVA aferentă sumei de ... lei, reprezentând contravaloarea a ... centrale termice(anexa nr.1)

Prin actul administrativ încheiat de organul de inspectie fiscală, nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... RON întrucât se motivează faptul că aceste centrale nu au fost receptionate în gestiunea societății.

Potrivit art. 146^l lit.a) si b) din Legea 571/2003, [...], pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei "[...]".

Având în vedere că societatea a dedus taxa în sumă de ... RON în baza facturii fiscale care cuprinde datele prevăzute la art. 155 din Codul fiscal si că furnizorul a colectat aceeași taxă considerăm că motivul de fapt si temeiul de drept invocat de organele de control în actul administrativ care a stat la baza întocmirii Deciziei de Impunere sunt nelegale si netemeinice.

2.1.1. TVA COLECTATĂ

a) Se supune contestatiei TVA colectată în sumă de ... RON, reprezentând taxa aferentă unor lucrări de constructii locuinte ..., pentru obiectivul cartier locuinte.

Aceste lucrări reprezintă locuinte pentru obiectivul "Cartier locuinte ...", beneficiar fiind SC X SRL, conform contractului nr. ... din07.2006, încheiat cu acesta.

Prin contractul încheiat între cele două părți se menționează ca obiect al contractului "lucrări de constructii locuinte ..." deci facturarea urmând să aibă loc la finalizarea acestora, în baza situației de lucrări acceptate de beneficiar si a Procesului verbal de Receptie finală.

Prin actul administrativ care a stat la baza Deciziei de impunere se consemnează faptul că la data de 31.12.2006, cele ... locuinte erau la stadiul de structură de rezistentă, realizat în procent de 100%, valoarea acestuia fiind aproximativ 30% din valoarea totală a locuintelor, adică ... RON (inclusiv zidăria din cărămidă).

Pentru această sumă a fost calculată TVA de ... RON.

Precizăm că prin actul administrativ s-a invocat ca temei legal pentru colectarea acestei sume art. 134, alin (3), coroborat cu art. 160, alin(1) lit.c) si alin.(3) din Legea nr. 571/2003 [...].

Având în vedere clauzele contractuale din contractul nr. .../....07.2006, [...] precum si potrivit prevederilor art. 134^l, alin.(4) din Legea nr. 571/2003 [...] "[...] faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrări, sau după caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar"

La data de 31.12.2006, societatea nu avea situatii de lucrări acceptate de beneficiar, iar lucrările erau în curs de executie, aflându-se la 30% din gradul de realizare, urmând ca situatiile de plată să fie întocmite la finalizarea acestora.

Considerăm că inspectia fiscală nu efectuează constatări si expertize tehnice, evaluând netemeinic procentul de 30% din valoarea totală a lucrării ca fiind lucrare executată si nefacturată la data de 31.12.2006.

b) Se supune contestatiei TVA colectată în sumă de ... RON reprezentând organizare de santier cf. situatie si decont- factură fiscală ... nr. ... din03.2007.

Având în vedere aceleasi clauze contractuale si prevederile art. 134¹, alin.(4) din Legea nr. 571/2003 [...] considerăm deasemeni că inspectia fiscală nu efectuează constatări si expertize tehnice.

c) Se supune contestatiei TVA colectată în sumă de ... RON reprezentând drumuri cf.situatie de plată si decont - factura fiscală ... nr. ... din03.2007.

Prin actul administrativ care a stat la baza Deciziei de impunere se consemnează faptul că la data de 31.12.2006, drumurile erau realizate în procent de 15% (valoarea totală este de ... RON x 15% = ... RON).

La suma de ... RON s-a calculat TVA colectată în sumă de ... RON.

Deasemeni, având în vedere aceleasi clauze contractuale si prevederile art. 134¹, alin.(4) din Legea nr. 571/2003 [...] considerăm deasemeni că inspectia fiscală nu efectuează constatări si expertize tehnice.

Fată de motivele mentionate anterior considerăm că societatea nu datorează TVA în sumă de ... RON (... RON TVA deductibilă + ... RON TVA colectată + ... RON TVA colectată + ... RON TVA colectată), precum si accesorii în cuantum de ... RON, [...].

2.2 Impozitul pe profit

Pentru anul 2006, sunt contestate:

a) suma de ... RON, reprezentând diferenta dintre veniturile din vânzarea unui mijloc fix în sumă de ... RON si cheltuielile cu scoaterea din gestiune a acestuia în sumă de ... RON, neamortizat, înregistrată în evidentele contabile în contul 658.3 "cheltuieli cu activele cedate".

Organul de control eronat a invocat prevederile art.19,alin. (1) din Legea nr. 571/2003 R, întrucât aceasta nu prevede ca mijloacele fixe nu pot fi vândute sub pretul de achizitie. Art. 19, alin(1) din actul normativ mentionat prevede următoarele "[...]".

Mai mult, societatea a înregistrat aferent venitului realizat din vânzarea mijlocului fix, numai cheltuieli cu costul de achizitie aferente mijlocului fix. [...].

b) suma de ... RON fiind considerată de organul de inspectie fiscală, venituri realizate din prestări servicii, respectiv constructii de locuinte pentru trimestrele III si IV 2006, organul de inspectie fiscală a retinut ca deficientă neînregistrarea în venituri a sumei de ... RON reprezentând contravaloarea lucrărilor în curs de executie aferentă constructiilor de locuinte - cartier

Conform situatiei anexa nr.1.2 suma de ... RON are următoarea componentă:

- ... RON reprezintă c/v facturii ... din03.2007, purtând explicatia "organizare de santier conform situatie decont si contract nr. .../....07.2006" emisă de societate.

Prin actul administrativ încheiat, suma de ... RON, a fost considerată ca venit realizat la data de08.2006 si nu la data emiterii de către societate, respectiv03.2007 când a fost întocmită si situatia de lucrări pentru organizarea de santier conform contractului încheiat cu beneficiarul lucrării. [...].

[...] În concluzie, consider că accesoriile calculate pentru impozitul pe profit suplimentar, temporar, calculate profitului impozabil de ... RON, nu sunt legal calculate.

Fată de motivele mentionate anterior considerăm că societatea nu datorează impozitul pe profit în cuantum de ... RON, aferent profitului impozabil de ... RON, precum si accesorii în cuantum de ... RON, [...]. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. AI ... din ... august 2007, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007, rezultă următoarele:

* – **Inspectia fiscală din ... august 2007** a avut ca obiectiv **verificarea modului de calcul si evidentiere a obligatiilor fiscale** datorate către bugetul general consolidat al statului **în perioada 01 ianuarie 2004 - 30 iunie 2007** de **Societatea Comercială "... S.R.L. Ploiesti**, în vederea soluționării adresei nr. .../...04.2007 a Gărzii Financiare - Comisariatul Regional Prahova, înregistrată la A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. sub nr. AI .../... mai 2007.

În urma verificării efectuate s-a întocmit **Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007**, în care, la **Capitolul III - Constatări fiscale** - pag. ..., **s-a consemnat (citată):**

"[...] 1. Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si HG nr. 44/2004 [...].

[...] TVA Deductibilă

[...] c) Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că în luna septembrie 2006 societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... RON aferentă facturii fiscale nr..../...09.2006 emisă de către S.C. C S.R.L. Sibiu, reprezentând contravaloarea a ... bucăți centrale termice

La momentul primirii facturii fiscale, a fost întocmită nota de recepție nr..../...09.2006, prin care se receptionează atât ca intrare în gestiune cât si ca iesire din gestiune cele ... bucăți, valoarea acesteia fiind zero. Concomitent s-a efectuat înregistrarea contabilă 409 = 401 cu valoarea acestor bunuri. Din explicațiile verbale date de către administratorul societății, a rezultat faptul că aceste centrale nu au fost receptionate în gestiunea societății nici până la data prezentului control.

În fapt, între această societate furnizoare, pe de o parte si S.C. ... S.R.L. Ploiesti în calitate de beneficiar, pe de altă parte, pentru aceste centrale nu a existat niciodată livrare sau plăți efectuate urmare emiterii facturii fiscale menționată mai sus, aceste operațiuni au fost efectuate în vederea măririi nejustificate a taxei pe valoarea adăugată deductibilă în luna în care a fost emisă, consecința fiscală fiind diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului de stat pentru aceeasi perioadă.

Mai mult, în data de ...12.2006, organe de politie din cadrul I.P.J. Sibiu - Serviciul de Investigare a Fraudelor a procedat la ridicarea în original a documentului sus menționat în vederea continuării cercetărilor la SC C SRL Sibiu.. Din explicațiile verbale date de administratorul SC ... SRL s-a reținut faptul că furnizorul din Sibiu este în curs de cercetare pentru emiteria de documente de plată (CEC-uri) fără acoperire.

Având la bază prevederile art. 145, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...], coroborat cu prevederile art.134, alin.5, lit.b) din Legea nr.571/2003 [...], dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă, respectiv la data încasării avansurilor.

Conform art.155, alin.7 din Legea nr.571/2003 [...], rezultând astfel că factura fiscală nu se emite înaintea încasării avansului, ci în termenul menționat anterior.

Având în vedere cele menționate, întrucât nu au fost efectuate plăți pentru factura fiscală menționată anterior, de către S.C. ... S.R.L. Ploiesti, respectiv aceasta să constituie o încasare de avans de către furnizor, condiția de exigibilitate prevăzută la art.134, alin.5, lit.b) din Legea nr.571/2003 [...], nu este îndeplinită, astfel că societatea își pierde dreptul de

deducere pentru t.v.a. înscrisă în factura fiscală emisă de către furnizorul S.C. C S.R.L. Sibiu.

[...] **TVA colectată**

[...] Pentru lucrările executate în decembrie 2006 reprezentantul S.C. ... S.R.L. a declarat conform notei explicative din data de ...07.2007 următoarele:

"La data de 31.12.2006 cele ... locuinte erau la stadiul de structură de rezistentă, realizat în procent de 100%, valoarea acestora fiind de ... Ron (inclusiv zidăria din cărămidă)".

În data de ...04.2007 societatea verificată a emis factura fiscală seria ... nr.... în valoare de ... Ron, fără tva, având înscrisă mențiunea "taxare inversă".

Din punct de vedere al tva suma de ... Ron (... Ron x 19%) nu a fost evidenciată ca taxă colectată urmare aplicării eronate de către societate a măsurilor de simplificare pentru tva aferentă lucrărilor de construcții montaj, în condițiile în care lucrările au fost executate în luna decembrie, perioadă în care s-au realizat efectiv aceste lucrări. Situații similare sunt prezentate în anexa nr.1.2. [...].

[...] Pentru diferența suplimentară de tva, la control în conformitate cu prevederile art. 115, 116 și 120 din O.G.92/2003 Republicată au fost calculate accesoriile în sumă totală de ... RON [...].

2. Impozitul pe profit

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 [...] și H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada trim I 2004 - trim II 2007.

[...] **Anul 2006**

[...] Fată de impozitul pe profit calculat de societate în cuantum de ... RON, la control s-a stabilit un impozit pe profit în sumă de ... RON, cu o diferență suplimentară de ... Ron așa cum vom arăta în continuare:

a) Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că societatea a realizat venituri din prestări servicii (construcții locuinte individuale) în cuantum de ... RON (anexa nr.1.3), fără evidencierea acestora în contabilitate la perioada la care acestea au fost obținute, respectiv trimestrul IV 2006, așa cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul societății dl. ... și anexată la prezentul raport de inspecție fiscală.

Au fost încălcate prevederile art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

[...] d) La control, pentru cheltuieli în sumă de ... RON, ce nu sunt aferente realizării de venituri și care reprezintă diferența dintre cheltuielile înregistrate cu scoaterea din gestiune a unui mijloc fix neamortizat (cont contabil 658.3 - cheltuieli cu activele cedate), achiziționat de la o persoană fizică în luna august 2006 cu suma de ... RON și veniturile rezultate în urma vânzării acestuia în aceeași lună în cuantum de ... RON (cont contabil 722 - venituri din imobilizări corporale), nu se acordă drept de deducere potrivit prevederilor art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] La control, ca deficiență privind modul de stabilire a impozitului pe profit în cadrul trimestrelor III și IV 2006, s-a reținut faptul că societatea verificată a amânat la plată impozitul pe profit datorat în sensul că în aceste perioade societatea nu a înregistrat veniturile realizate în sumă de ... RON reprezentând prestări servicii construcție cartier de locuinte, în condițiile în care prestarea efectivă s-a realizat în lunile august și decembrie 2006, iar veniturile au fost evidenciate în contabilitate în lunile martie și aprilie 2007, așa cum rezultă din nota explicativă dată de administratorul societății.

Prin urmare societatea nu a respectat prevederile pct.215, alin.1 si 2 din OMFP nr.1752/2005, în sensul că veniturile din prestări de servicii se înregistrează pe măsura efectuării acestora, iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidentiază în contul de "Lucrări si servicii în curs de executie", pe seama veniturilor din productia stocată.

Avându-se în vedere cele prezentate, în conformitate cu prevederile art.19, alin (1) si art.34, alin (1) din Legea 571/2003 la control s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat în trimestrele III si IV 2006, fiind stabilite diferente suplimentare temporare, deoarece societatea a diminuat profitul impozabil în trimestrele respective cu valoarea veniturilor neînregistrate - anexa nr.2.1.

Întrucât pe întreaga perioadă verificată societatea a stabilit profit impozabil si impozit pe profit, deficiența prezentată a impus calculul de accesorii, potrivit prevederilor art.116 din OG 92/2003, republicată. [...]."

III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constată:

Având în vedere constatățile consemnate în Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007, precum si sustinerile contestatoarei, organul de solutionare a contestatiei retine următoarele aspecte:

* – Inspectia fiscală efectuată de organele A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. la S.C. "... S.R.L. Ploiesti, finalizată prin încheierea Raportului de inspectie fiscală din ... august 2007 si emiterea Deciziei de impunere nr. AI ... din ... august 2007, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul si evidentiere a obligatiilor fiscale datorate de societatea comercială în perioada 01 ianuarie 2004 - 30 iunie 2007 către bugetul general consolidat al statului, printre care si cele reprezentate de impozitul pe profit si taxa pe valoarea adăugată.

Din diferentele stabilite suplimentar prin decizia de impunere susamintită, societatea comercială contestă partial, sumele:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară si ... lei accesorii aferente acesteia;
- ... lei impozit pe profit si ... lei accesorii aferente acestuia.

A. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată:

La data de 30 iunie 2007, societatea comercială avea înregistrată în evidenta contabilă TVA de recuperat în sumă de ... lei - nesolicitată la rambursare, față de care organele de inspectie fiscală au stabilit o diferență suplimentară în sumă de ... lei, rezultând astfel o TVA de plată în sumă de ... lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei. Societatea comercială contestă partial aceste sume, respectiv TVA de plată în sumă de ... lei (... lei TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat drept de deducere si ... lei TVA colectată suplimentar) si accesorii aferente de ... lei.

1.) - În luna septembrie a anului 2006, societatea comercială a înregistrat în evidenta contabilă, prin articolul contabil 409 "Furnizori-debitori" = 401 "Furnizori", factura fiscală seria ... nr. .../....09.2006 emisă de S.C. "C" S.R.L. Sibiu, procedând la deducerea T.V.A. deductibilă în sumă de ... lei - înscrisă în această factură.

Totodată, a fost întocmită Nota de receptie si constatare de diferente nr. .../....09.2006 cu valoarea zero lei, motivat de faptul că bunurile înscrise în factură nu au ajuns în gestiunea S.C. "..." S.R.L. în luna septembrie 2006.

Conform celor consemnate în Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007, rezultă că nici până la data inspectiei fiscale cele ... centrale termice "..." nu au fost primite în gestiune, iar S.C. "..." S.R.L. Ploiesti nu a făcut dovada plății vreunui avans către S.C. "C" S.R.L. Sibiu.

Fată de aceste constatări, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (5) lit. b) coroborate cu cele ale art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au anulat dreptul de deducere pentru T.V.A. deductibilă în sumă de ... lei.

Societatea comercială contestatoare consideră că această măsură este nelegală deoarece deducerea T.V.A. în sumă de ... lei a avut la bază o factură fiscală care contine toate informatiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal si, de asemenea, consideră că i se aplică prevederile art. 134 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, respectiv dreptul de deducere se acordă si la data la care este emisă o factură fiscală, înainte livrării bunurilor.

* - Legislatia în vigoare din perioada analizată, prevede următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (forma valabilă în anul 2006):

Art. 134. - (1) [...].

[...] (5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator si intervine:

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

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înainte livrării de bunuri sau a prestării de servicii. [...] Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte livrării, respectiv a prestării.

Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...] (3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

Art. 155. - [...] (7) Dacă plata pentru operatiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înainte finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie sa fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăsi finele lunii în care a avut loc încasarea."

* - Pe baza legislatiei prezentate si a probelor administrate de societatea comercială contestatoare, pentru acest capăt de cerere, organul de solutionare a contestatiei stabileste următoarele:

Contestatoarea a prezentat xerocopia facturii fiscale seria ... nr. .../....09.2006 - emisă de S.C. "C" S.R.L. Sibiu, privind livrarea a ... centrale termice "..." în valoare totală de ... lei, care a stat la baza deducerii T.V.A. deductibilă în sumă de ... lei. Acest

document **contine toate informatiile** prevăzute la **alin. (8) al art. 155** din **Codul fiscal** (mai sus citate). În plus mai are înscrisă mențiunea: "Se va achita cu O.P."

Referitor la acest **document justificativ**, organele de inspectie **nu consemnează niciun fel de deficiente de formă** privind modul de întocmire, **menționând numai** că: "[...] în data de ...12.2006, organe de politie din cadrul I.P.J. Sibiu - Serviciul de Investigare a Fraudelor a procedat la ridicarea în original a documentului sus menționat în vederea continuării cercetărilor la SC C SRL Sibiu."

Legat însă de modul defectuos de înregistrare în contabilitate a operațiunii economice consemnată în factura fiscală analizată, ca și faptul că **bunurile înscrise în aceasta nu au fost primite în gestiunea S.C. "... S.R.L. nici până la data înspecției fiscale din ... august 2007 și nici până la data formulării contestației**, rezultă următoarele aspecte:

Articolul contabil 409 "Furnizori-debitori" = 401 "Furnizori" utilizat de societatea comercială contestatoare pentru a reflecta operațiunea economică **nu este bazat pe Reglementările contabile conforme cu directivele europene** aprobate prin **Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005** (în vigoare de la data de 1 ianuarie 2006).

Tinând cont de faptul că **după primirea facturii fiscale nu a urmat și primirea/recepționarea bunurilor înscrise în aceasta**, societatea comercială contestatoare **trebuia să aplice** prevederile **pct. 172** din **Reglementările** aprobate prin **Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005**, respectiv:

"172. - Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, într-un cont distinct. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării." Acest **cont contabil** este **473 "Decontări din operații în curs de clarificare"**.

Astfel, **legiuitorul a acordat doar trei luni pentru clarificarea unor operațiuni**, cum este și cea analizată prin prezenta decizie, **termen depășit deja**, fără ca societatea comercială contestatoare să explice de ce nu s-a primit marfa, rezumându-se să comenteze doar faptul că are drept de deducere a TVA pentru că detine a factură fiscală corect întocmită.

Chiar dacă **legiuitorul nu a stabilit un termen în care să se livreze marfa**, considerăm că **termenul de un an este suficient pentru a trage concluzia că, în fapt, operațiunea de livrare nu este reală**.

În aceste condiții, pentru suma de **... lei TVA deductibilă** înscrisă în **factura fiscală seria ... nr. ...** emisă la data de **... septembrie 2006** de S.C. "C" S.R.L. Sibiu, S.C. "... S.R.L. Ploiesti - în calitate de cumpărător - **nu are dreptul legal de deducere în luna septembrie 2006**, întrucât după un an de zile în care marfa nu a fost livrată, **nu se mai poate afirma că bunurile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile** - așa cum se prevede la **alin. (3) al art. 145** din **Codul fiscal** (mai sus citate).

Fată de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere, **contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată**, respectiv pentru **TVA de plată** în sumă de **... lei**, ca și pentru **majorările de întârziere** aferente de **... lei**, ca urmare a faptului că societatea comercială contestatoare **nu are drept de deducere pentru această sumă**.

2.) - Pentru exercitiul financiar al anului 2006, organele de inspectie fiscală **au colectat suplimentar TVA** în sumă totală de **... lei** (... lei x 19%) aferentă **lucrărilor de constructii-montaj** a ... locuinte, organizării de santier și drumuri de acces în cadrul

obiectivului "Cartier de locuinte ...", având ca beneficiar S.C. "X" S.R.L., conform **Contractului nr. .../... iulie 2006** încheiat de S.C. "..." S.R.L. cu această societate comercială.

Măsura colectării suplimentare a TVA în sumă de ... lei a fost stabilită la inspectia fiscală din ... august 2007 deoarece **s-a considerat** că S.C. "..." S.R.L. Ploiesti **a aplicat eronat măsurile de simplificare pentru TVA aferentă lucrărilor de constructii-montaj executate în semestrul II al anului 2006, dar facturate în semestrul I al anului 2007**, contrar prevederilor **alin. (3) al art. 134 si lit. c) a alin. (1) si alin. (3) ale art. 160** din **Codul fiscal**.

În fapt, aferent lucrărilor de constructii-montaj sus mentionate, **societatea comercială a întocmit în lunile martie si aprilie 2007 trei facturi** pentru beneficiarul S.C. "X" S.R.L. (Anexa nr. 1.2 la Raport), **astfel:**

- factura fiscală seria ... nr. .../30.03.2007 în valoare de ... lei reprezentând lucrări de organizare de santier;

- factura fiscală seria ... nr. .../30.03.2007 în valoare de ... lei reprezentând lucrări de drumuri;

- factura fiscală seria ... nr. .../06.04.2007 în valoare de ... lei reprezentând lucrări de locuinte - ... bucăți.

Facturile au fost întocmite fără a se colecta TVA, ca urmare a aplicării **măsurilor de simplificare pentru lucrările de constructii-montaj** prevăzute la **art. 160 alin. (2) lit. c)** din **Codul fiscal** - modificat prin **Legea nr. 343/2006**, cu valabilitate începând din data de **1 ianuarie 2007**, din care cităm:

"Art. 160. - [...] (2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...] c) lucrările de constructii montaj;"

Până la data de 31 decembrie 2006, lucrările de constructii montaj nu au fost cuprinse în măsurile de simplificare, astfel încât, pentru aceste lucrări executate si prestate în anul 2006, societățile comerciale prestatoare aveau obligatia colectării TVA la facturare.

Organele de inspectie fiscală sustin că o parte din lucrările susmentionate facturate în anul 2007, si pentru care societatea comercială contestatoare a aplicat măsurile de simplificare, **au fost executate în lunile august si decembrie 2006** - când nu se aplicau măsurile de simplificare, drept pentru care S.C. "..." S.R.L. **avea obligatia colectării TVA în sumă de ... lei** (... lei x 19%).

Valoarea lucrărilor executate în semestrul II 2006 a fost stabilită de organele de inspectie fiscală pe baza **informatiilor** cuprinse în **Nota explicativă** dată în data de **... iulie 2007** de reprezentantul S.C. "..." S.R.L. **privind stadiul de realizare** la data de **31 decembrie 2006** a constructiilor contractate cu beneficiarul S.C. "X" S.R.L. Ploiesti.

Drept urmare, **pe baza acestor informatii**, organele de inspectie fiscală **au determinat suma de ... lei** pe care au considerat-o ca **venituri realizate în anul 2006 si eronat facturate si înregistrate în semestrul I al anului 2007** - pentru a beneficia de aplicarea măsurilor de simplificare, conform **facturilor fiscale seria ... nr. .../30 martie 2007 = ... lei, nr. .../30 martie 2007 = ... lei si nr. .../06 aprilie 2007 = ... lei**.

Astfel, suma totală de **... lei** a fost stabilită ca **bază pentru calculul TVA colectată suplimentar la 31 decembrie 2006** în sumă de **... lei** (... lei x 19%).

Societatea comercială contestatoare sustine că, la data de 31 decembrie 2006, **nu avea situatii de lucrări acceptate de beneficiar**, iar **lucrările erau în curs de executie**, urmând ca situatiile de plată să fie întocmite la finalizarea acestora, astfel încât nu datorează TVA în sumă de ... lei.

* - **Legislatia în vigoare din perioada de până la 31 decembrie 2006, prevede:**

“Codul fiscal

Art. 134. - [...] (3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevăzute în prezentul titlu..

*[...] Art. 155. - (1) **Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligatia să emită factura fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către beneficiar.** [...].*

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

Norme metodologice

59. [...] (2) [...] Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situatii de lucrări, cum sunt cele de constructii-montaj, [...], data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situatiile de lucrări si, după caz, data acceptării de către beneficiar a situatiilor de lucrări.”

* - **Legislatia în vigoare începând cu 1 ianuarie 2007, prevede:**

“Art. 134¹ - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevăzute în prezentul capitol.

*[...] (4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situatii de lucrări, cum sunt serviciile de constructii-montaj, [...] si alte servicii similare, **faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.***

[...] Art. 155 - (1) Persoana impozabilă care efectuează [...] o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art 141 alin. (1) si (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu [...] o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, [...].”

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Atât în legislatia fiscală de până la 31 decembrie 2006, cât si în cea de după 1 ianuarie 2007, se prevede că, pentru **lucrările de constructii-montaj, data efectuării prestării de serviciu - care reprezintă bază pentru emiterea facturilor, este considerată data la care sunt întocmite sau acceptate de beneficiar situatiile de lucrări, si nu data la care sunt executate**, partial sau total, lucrările de constructii montaj, asa cum au sustinut organele de inspectie fiscală în cazul S.C. “...” S.R.L.

Deoarece, nici în Raportul de inspectie fiscală din ... august 2007, si nici în Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei întocmit de A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., nu se face nicio mentiune legată de data la care beneficiarul S.C. "X" S.R.L. Ploiesti a acceptat situatiile de lucrări întocmite de S.C. "... " S.R.L. Ploiesti în baza Contractului de executie nr. .../... iulie 2006, organul de solutionare a contestatiei - prin adresa nr. SC .../... noiembrie 2007, a solicitat organului de inspectie fiscală precizarea acestei date.

Prin adresa nr. AI .../... noiembrie 2007 - înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../... noiembrie 2007, A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. a răspuns la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, precizând următoarele:

"[...] La dispozitia organelor de control au fost puse situatii de plată datate ... martie 2007 având înscrise lucrări executate beneficiarului S.C. X S.R.L. si purtând stampila unității prestatoare si a celei beneficiare, [...]."

Totodată, organul de inspectie fiscală a transmis - prin aceiasi adresă - si documentatia în completarea contestatiei depusă de S.C. "... " S.R.L. la A.F.P.M. Ploiesti sub nr. .../... noiembrie 2007, reprezentând "...situatiile de plată întocmite pentru lucrările executate beneficiarului SC X SRL, cu mentiunea că acestea au fost emise si acceptate de beneficiar în data de03.2007, dată înscrisă pe aceste documente la rubrica "luna de referintă"."

Astfel, atât din răspunsul organului de inspectie fiscală, cât si din documentatia depusă de societatea comercială în completarea contestatiei, rezultă că la data de 31 decembrie 2006 nu erau întocmite situatii de lucrări pentru serviciile de constructii-montaj efectuate de S.C. "... " S.R.L. până la acea dată si deci, societatea comercială contestatoare nu avea obligatia emiterii facturii fiscale la 31 decembrie 2006, conform art. 155 alin. (2) din Codul fiscal coroborat cu pct. 59 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale acestuia.

Situatiile de lucrări au fost întocmite de societatea comercială contestatoare si au fost acceptate de beneficiarul S.C. "X" S.R.L. abia la data de ... martie 2007, acestea totalizând ... lei, sumă în care este inclusă si valoarea de ... lei ce a fost determinată de organele de inspectie fiscală ca bază pentru colectarea TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă anului 2006.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) si (4) si art. 155 alin. (1) din Codul fiscal valabil începând cu 1 ianuarie 2007, societatea comercială a facturat lucrările executate în semestrul II 2006 si trimestrul I 2007, si semnate de beneficiar în data de ... martie 2007, în termenul legal de până la 15 zile lucrătoare de la data semnării situatiilor de lucrări, respectiv în datele de 30 martie 2007 si 06 aprilie 2007, aplicându-se corect măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) si alin. (3) din Codul fiscal, deci făcându-se mentiunea pe facturi "taxare inversă", fără a se înscrie TVA aferentă lucrărilor executate.

Întocmirea corectă a facturilor cu aplicarea măsurilor de simplificare rezultă si din prevederile pct. 82 alin. (12) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, referitoare la art. 160 din Codul fiscal, din care cităm:

"Norme metodologice

82. [...] (12) În cazul operatiunilor pentru care înainte de data aderării s-a aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar după aderare se aplică măsurile de simplificare, și pentru care au fost încasate avansuri înainte de această dată, se aplică taxarea inversă numai pentru diferența dintre valoarea livrării/prestării și valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării, precum și pentru orice alte avansuri sau rate a căror exigibilitate intervine după data aderării.”

Astfel, această prevedere este dată expres pentru cazurile în care, înainte de data de 1 ianuarie 2007, s-a aplicat regimul normal de taxare cu cota de 19%, iar după această dată se aplică “taxarea inversă”, așa cum este cazul lucrărilor de construcții-montaj, specificându-se clar că măsurile de simplificare se aplică doar pentru diferența dintre valoarea prestării și valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării României la Uniunea Europeană (1 ianuarie 2007). În cazul de față, **nu se menționează în Raportul de inspecție fiscală că au fost încasate avansuri în anul 2006**, astfel încât, **pentru întreaga valoare a lucrărilor prestate în anul 2007** (lucrări pentru care au fost întocmite și semnate situațiile de lucrări în anul 2007) **se aplică măsurile de simplificare, fără a se colecta TVA.**

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că lucrările executate în anul 2006 au fost și prestate în acest an și că, pentru aceste lucrări trebuia să se colecteze TVA, în situația în care prestarea a avut loc în anul 2007, anul în care au fost emise corect facturile de servicii cu aplicarea măsurilor de simplificare, drept pentru care se admite contestația formulată pentru **TVA de plată** în sumă de **... lei**, ca și pentru **accesoriile** aferente de **... lei**.

B. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente:

1.) - **În luna august 2006**, societatea comercială a achiziționat de la o persoană fizică un mijloc fix (...) la pretul de **... lei** - conform Borderoului de achiziții nr. .../... august 2006, aceasta fiind **valoarea de înregistrare în contabilitate** a respectivei imobilizări corporale.

Tot în luna august 2006, acest mijloc fix a fost vândut către o societate comercială conform **facturii fiscale** seria ... nr. .../... august 2006, iar **venitul realizat și înregistrat** a fost în sumă de **... lei**. În urma **scoaterii din gestiune** a mijlocului fix, prin **înregistrarea pe cheltuieli** a valorii de achiziție de **... lei**, a rezultat din această operațiune economică o **pierdere contabilă** de **... lei (venituri de ... lei - cheltuieli de ... lei)**.

La inspecția fiscală din ... august 2007, **pierderea contabilă de ... lei nu a fost considerată ca deductibilă din punct de vedere fiscal**, corespunzător stabilindu-se o **diferență suplimentară datorată la impozitul pe profit** de **... lei (... lei x 16%)**, conform prevederilor **alin. (1) al art. 19** din **Codul fiscal**.

Societatea comercială **contestă această măsură stabilită** de organele de inspecție fiscală, **sustinând că:** “[...] Organul de control eronat a invocat prevederile art.19,alin. (1) din Legea nr. 571/2003 R, întrucât aceasta nu prevede ca mijloacele fixe nu pot fi vândute sub pretul de achiziție. [...]”.

Contestatoarea ignoră însă prevederile alin. (15) al art. 24 din **Codul fiscal** (forma aplicabilă până la data de 31.12.2006), **care stabilesc:**

“Art. 24. - [...] (15) [...]. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal - aprobate prin H.G. nr. 44/2004, referitor la prevederile alin. (15) al art. 24, precizează:

“71⁵. În categoria unităților specializate, conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.”

Astfel, având în vedere cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală, cât și argumentele prezentate în contestație, organul de soluționare constată că vânzarea mijlocului fix realizată de S.C. “...” S.R.L. în luna august 2006, nu s-a realizat în condițiile stabilite la alin. (15) al art. 24 din Codul fiscal, respectiv mijlocul fix nu a fost valorificat printr-o unitate specializată și nici prin licitație organizată potrivit legii.

În aceste condiții, diferența de ... lei dintre valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea mijlocului fix în luna august 2006, nu poate reprezenta o cheltuială deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru trimestrul III al anului 2006.

Astfel, impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%) a fost corect și legal stabilit ca datorat, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă, ca și pentru majorările de întârziere aferente de ... lei.

2.) - În ceea ce privește calculul de accesorii aferente impozitului pe profit, respectiv suma de ... lei, acesta s-a datorat faptului că pentru serviciile de construcții-montaj realizate în trimestrele III și IV ale anului 2006, dar pentru care nu s-au întocmit situații de lucrări și, implicit, nu s-au înregistrat venituri, S.C. “...” S.R.L. a înregistrat doar consumuri pe care le-a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli, fără a proceda și la înregistrarea veniturilor din lucrările în curs de execuție (331 = 711).

Astfel, profitul impozabil al anului 2006 și impozitul pe profit aferent, au fost în mod nelegal diminuate.

Situația a fost reglementată odată cu întocmirea situațiilor de lucrări la data de ... martie 2007 și cu întocmirea facturilor de prestări-servicii în lunile martie și aprilie 2007, când au fost înregistrate venituri, fără a se mai înregistra și cheltuieli, însă pentru intervalul de întârziere la calculul, constituirea și virării diferenței de impozit pe profit datorată la 30 septembrie 2006 și la 31 decembrie 2006 și reglată în trimestrele I și II ale anului 2007, societatea comercială datorează plata majorărilor de întârziere, conform prevederilor art. 116 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Prin urmare contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de ... lei.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "... S.R.L. cu sediul în municipiul Ploiesti, judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... august 2007, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) si (2) ale art. 216 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Admiterea parțială a contestației pentru suma totală de ... lei, din care:

- Taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar si stabilită de plată lei;
 - accesorii aferente TVA de plată lei,
- precum si anularea parțială a actului atacat pentru această sumă.**

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

- Taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar lei;
- accesorii aferente TVA colectată suplimentar lei;
- Impozit pe profit lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit lei.

3. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare si ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările si completările ulterioare, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (sase) luni de la data primirii acesteia - la instanta de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,