



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud.
Biroul de soluționare a contestațiilor



DECIZIA NR. 15 / 2010
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. B S.R.L.

Direcția generală a finanțelor publice a fost sesizată de către S.C. **B S.R.L.**, cu privire la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., acte întocmite de Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. sub nr.... și poartă semnătura reprezentantului legal certificată cu ștampila, conform prevederilor art. 206 alin. 1 lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, din care se contestă următoarele :

-suma de ... lei -reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, cu accesoriile aferente acestei sume,

-suma de ... lei - reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, cu accesoriile aferente acestei sume.

Văzând că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură prevăzute de lege - Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, a fost investită să analizeze pe fond contestația depusă.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

I. Prin contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, petenta precizează următoarele:

În fapt, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar aferent anilor 2004 si 2005 în sumă de ... lei, determinat pe baza unor operațiuni

de stornare, pe care organele de control ale D.G.F.P. le consideră operațiuni nelegale.

Societatea B S.R.L. a încheiat în cursul anului 2003 contractul de prestări servicii nr.../2003 cu societatea L S.R.L., prin care societatea B S.R.L. - în calitate de prestator - se obliga să efectueze anumite servicii, respectiv: prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei, așa cum rezultă din art. 1 din contract.

De asemenea, s-au încheiat cu societatea L S.R.L. contracte de prestări servicii, respectiv: contractul nr.../2003, contractul nr. .../2003, contractele nr. .../2002, nr.../2003, nr. .../2004, contracte care prevăd aceleași obligații din partea societății B S.R.L..

Totodată, s-a încheiat cu societatea T S.R.L., contractul de prestări servicii nr. .../2002 care are ca obiect "studiu pieței privind perfecționarea distribuției" .

În baza acestor contracte au fost emise o serie de facturi care au fost reflectate în evidența contabilă a societății B S.R.L. și pentru care s-au calculat obligațiile fiscale aferente, societatea achitând aceste obligații la termenele scadente.

Ulterior, în baza unor înțelegeri între părți reglementate de către Codul Comercial, dar și pe calea acțiunilor în justiție s-au stornat acele facturi datorită în primul rând nerealizării integrale a contractelor de prestări servicii sau realizării acestora parțial.

Aceste stornări sunt în conformitate cu cadrul legislativ reglementat de Legea nr. 82 / 1991 a contabilității, republicată și a Normelor de aplicare reglementate prin H.G. nr. 704 / 1993.

Astfel:

În legătură cu factura stornată către S.C. T S.R.L., respectiv factura AB VET NR. .../2005 în valoare de ... lei și T.V.A în valoare de ... lei, emisă de S.C. B S.R.L., în baza sentinței civile nr. .../ 2003 emisă de Tribunalul..., Secția Comercial și Contencios Administrativ, dosar nr. ..., aceasta a fost înregistrată de S.C. T S.R.L. în jurnalul pentru cumpărări întocmit pentru luna septembrie 2005, la pozițiile nr....

În luna septembrie 2005 T.V.A. deductibil înscris în jurnalul pentru cumpărări corespunde T.V.A. -ului deductibil înregistrat în balanța de verificare și T.V.A. -ului deductibil raportat prin decontul de T.V.A. depus și înregistrat în termen.

În luna septembrie 2005 S.C. T S.R.L. a înregistrat conform decontului de T.V.A. și balanței de verificare , T.V.A. de plată în sumă de ... lei. sumă care a fost achitată cu O.P. nr. ... din .../2005.

Conform mențiunii înscrise pe factura .../2005 în valoare de ... lei și T.V.A. în valoare de ... lei, valori scrise în roșu (în chenar), aceasta stornează facturile: seria AB ACA .../2002 în valoare de ... lei și T.V.A. ... lei și factura seria AB ACA.../2002 în valoare de ... lei și T.V.A în valoare de ... lei.

Petenta apreciază că s-a respectat principiul contabilității potrivit căruia contabilitatea trebuie să fie sinceră, adică să aplice proceduri și reguli în funcție de cunoașterea existentă în domeniul conturilor și de înțelegerea modului de funcționare al sistemelor contabile.

Consideră că, în condițiile în care factura stornată a fost reflectată în contabilitatea societății T S.R.L. și a produs implicații asupra impozitului pe profit și T.V.A. la această societate este normal ca și la societatea B S.R.L. să se producă efecte de natură fiscală, ori acest lucru nu a fost luat în considerare de către organele de control care nu au respectat principiul potrivit căruia "o cheltuială deductibilă pentru o societate este un venit impozabil pentru o altă societate".

Sușține că aceeași situație este și în cazul stornărilor făcute către S.C. L S.R.L., și în consecință consideră că operațiunile contabile de stornare operate în contabilitatea societății B S.R.L. au la bază aplicarea prevederilor Legii nr. 82 / 1991 a contabilității, republicată, și a Normelor de aplicare a acesteia emise în baza H.G. nr. 704 / 1993.

Precizează că stornările efectuate de către societatea B S.R.L. au la bază în principal înțelegeri între părți reglementate de prevederile Codului Comercial, înțelegeri care sunt semnate de reprezentanții ambelor părți.

Totodată, contestă majorările de întârziere calculate pentru suma de... lei, reprezentând impozit pe profit calculat eronat de către organele de control.

*Mai precizează că organele de control au calculat un T.V.A. suplimentar pe perioada 2004 - 2005 pentru facturile stornate societăților S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L., valoarea acestui T.V.A. suplimentar calculat în mod eronat, în opinia petentei, fiind de ... lei.

Apreciază că, în condițiile în care aceste facturi de stornare au fost înregistrate în contabilitatea celor două societăți rezultă că " dacă pentru o societate T.V.A. -ul este deductibil, pentru cealaltă T.V.A. -ul este colectat " în așa fel încât pe ansamblul economiei naționale taxa să fie plătită numai pe valoarea adăugată efectiv în economie.

Cum facturile stornate au influențat T.V.A. de plată în cazul societăților L S.R.L. și T S.R.L., apreciază că în cazul societății B S.R.L. trebuia influențat T.V.A.-ul de rambursat.

Consideră că dacă în cazul emiterii unei facturi în regim normal societatea înregistrează în contul de venit valoarea fără T.V.A. a facturii, este normal ca în cazul nerealizării acestei tranzacții valoarea stornată a facturii să influențeze corespunzător cu minus veniturile și deci impozitul pe profit aferent.

Contestă în consecință, T.V.A. calculat în mod eronat - de ... lei și accesoriile calculate pentru această sumă.

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită a fi exonerată de la plata următoarelor sume:

- impozit pe profit - ...lei
- T.V.A. - ... lei,

precum și a accesoriilor aferente celor două obligații fiscale.

II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. ..., emis de Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Perioada supusă verificării : 01.01.2004 - 31.12.2008 .

Inspecția fiscală generală a avut ca obiectiv verificarea obligațiilor datorate bugetului consolidat al statului.

Impozitul pe profit:

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2004 - 31.12.2008 și s-a urmărit respectarea prevederilor cuprinse în titlul II din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada supusă controlului, s-au verificat documente și operațiuni semnificative care au fost reflectate în evidența contabilă (registrul jurnal, fișele conturilor analitice și sintetice de venituri și cheltuieli, facturi, chitanțe, ordine de plată, note contabile, balanțe de verificare, bilanț contabil), precum și modul de stingere a obligațiilor de plată evidențiate de societate cu privire la impozitul pe profit.

În urma verificării modului de constituire și evidențiere a impozitului pe profit au fost constatate următoarele:

În perioada septembrie 2004 - septembrie 2005 societatea a emis facturi de storno pentru clienții S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L., în valoare totală de ... lei. Prin aceste facturi societatea verificată a stornat contravaloarea veniturilor privind prestările de servicii efectuate către societățile menționate mai sus și care au fost facturate în perioada decembrie 2002 - februarie 2004, în baza contractelor încheiate cu acestea în perioada decembrie 2002 - februarie 2004, rezultând astfel o diminuare nejustificată a profitului impozabil aferent anilor 2004 și 2005 și implicit a impozitului aferent. Din nota explicativă dată de dl. ... - administrator în perioada 01.01.2004 - 07.12.2008, rezulta că "facturile s-au stornat cu acordul părților."

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile art. 19 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu ale pct. 12 și pct. 13 din H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare .

Pentru anul 2004 societatea a calculat și declarat impozit pe profit în sumă de ... lei, mai puțin cu ... lei decât impozitul pe profit stabilit la control- în sumă de ... lei, diferența provenind din faptul că societatea a înregistrat facturi de storno emise pentru clienții S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L. în valoare totală de ... lei. Prin aceste facturi societatea a stornat contravaloarea veniturilor privind prestările de servicii efectuate către societățile menționate, în baza contractelor încheiate cu acestea în perioada decembrie 2002 - februarie 2004;

Pentru anul 2005 societatea a calculat și declarat impozit pe profit în sumă de ... lei, mai puțin cu ... lei decât impozitul pe profit stabilit la control - în sumă de ... lei, diferența provenind din faptul că:

-societatea a înregistrat facturi de storno emise pentru clienții S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L. în valoare totală de ... lei. Prin aceste facturi societatea a stornat contravaloarea veniturilor privind prestările de servicii efectuate către societățile menționate, în baza contractelor încheiate cu acestea în perioada decembrie 2002 - februarie 2004;

-societatea nu a putut prezenta organelor fiscale un număr de 13 facturi fiscale, motiv pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impunere, rezultând un venit estimat de ... lei;

-societatea a înregistrat în evidența contabilă două facturi reprezentând cheltuieli privind prestări de servicii conform contractului nr.12.2004 încheiat cu S.C. A S.R.L., contract care nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală; s-a stabilit că s-au încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571 / 2003, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar pe perioada 2004 - 2005, s-au calculat majorări de întârziere.

Taxa pe valoarea adăugată:

S-a urmărit respectarea prevederilor Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Din verificarea efectuată asupra actelor și documentelor contabile din perioada 01.01.2004 - 31.12.2008, au fost constatate următoarele:

În perioada septembrie 2004 - septembrie 2005 societatea emite facturi de storno pentru clienții S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L. în valoare totală de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei.

Prin aceste facturi societatea verificată stornează contravaloarea T.V.A. aferentă veniturilor privind prestările de servicii efectuate către societățile menționate mai sus în baza contractelor încheiate cu acestea în perioada decembrie 2002- februarie 2004, rezultând astfel o diminuare nejustificată a T.V.A. colectată în perioada septembrie 2004 - septembrie 2005, și implicit a T.V.A. de plată din perioada respectivă.

S-a stabilit că s-au încălcat prevederile art. 138 lit. d) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. S-a stabilit T.V.A. suplimentară în sumă de ... lei, cu accesorii aferente.

Pentru sumele stabilite suplimentar și pentru accesorii aferente s-a emis Decizia de impunere nr.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală generală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitelor și taxelor datorate la bugetul general consolidat.

Perioada supusă inspecției fiscale : 01.01.2004 - 31.12.2008.

***Referitor la veniturile aferente facturilor fiscale emise pentru prestări de servicii și stornate de societate, Direcția generală a finanțelor publice - prin Biroul de soluționare a contestațiilor- este investită să se pronunțe dacă sunt legale înregistrările din facturile de stornare a veniturilor din perioada decembrie 2002 - februarie 2004, care au diminuat profitul impozabil al anilor 2004 și 2005:**

În fapt, pentru perioada septembrie 2004 - septembrie 2005, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de stornare care privesc venituri înregistrate în perioada decembrie 2002 - februarie 2004, în baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu societățile S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L..

În perioada septembrie 2004 - septembrie 2005 societatea a emis facturi de storno pentru clienții S.C. L S.R.L. și S.C. T S.R.L. în valoare totală de ... lei. Prin aceste facturi societatea B S.R.L. a stornat contravaloarea veniturilor privind prestările de servicii efectuate către societățile menționate mai sus și care au fost facturate în perioada decembrie 2002 - februarie 2004, în baza contractelor încheiate cu acestea.

Din Nota explicativă dată de administratorul din perioada 01.01.2004-07.12.2008, rezulta că "facturile s-au stornat cu acordul părților". Pentru stabilirea situației reale organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr. ... un control încrucișat la S.C. L S.R.L., iar prin adresa nr. ... un control încrucișat la S.C. T S.R.L. .

Cu adresa nr. ... D.G.A.M.C. a transmis procesul verbal nr. ... încheiat la S.C. T S.R.L., iar pentru controlul încrucișat la S.C. L S.R.L. nu s-a răspuns solicitării până la încheierea raportului de inspecție fiscală.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei și a constatărilor organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

S.C. B S.R.L. - în calitate de prestator, a încheiat cu S.C. T S.R.L. contractul de prestări servicii nr. ... care a avut ca obiect "prospectarea pieței de băuturi alcoolice, elaborarea unui studiu care să sintetizeze concluziile acestui demers". Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.), iar termenul de realizare a fost data de 30.09.2002.

În data de 27.08.2002 printr-un proces verbal S.C. B S.R.L. a predat lucrarea "Studiul pieței privind perfecționarea distribuției la S.C. T S.R.L"

beneficiarului. În acest proces verbal se precizează că a fost întocmit "cu ocazia predării de către furnizor și primirii de către beneficiar a lucrării " Studiul pieței...", conform contractului de prestări servicii nr. ... încheiat între cele două părți".

Pentru prestarea de servicii petenta a emis facturi fiscale:

-factura fiscală nr. .../2002 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ...lei,

-factura fiscală nr.../2002 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de... lei.

S.C. T S.R.L. a achitat prestatorului suma de ... lei în baza ordinului de plată nr. ... din data de Pentru recuperarea sumei de ... lei S.C. B S.R.L. o acționează în judecată pe S.C. T S.R.L., iar prin Ordonanța nr. .../2003 pronunțată de Tribunal s-a admis cererea creditoarei S.C. B S.R.L., cu consecința somării debitoarei S.C. T S.R.L. să plătească creditoarei suma de ... lei cu titlu de preț.

Din Sentința civilă nr. .../2003 pronunțată în sesiunea publică din ... rezultă că ulterior, S.C. T S.R.L. a solicitat anularea Ordonanței nr. .../2003, motivând că părțile au convenit ca prin derularea unor contracte profitabile ambelor părți să compenseze sumele datorate, ordonanța urmând a fi desființată ca voință a părților.

Prin Sentința civilă nr. .../ 2003 a fost anulată Ordonanța nr. .../ 2003 și s-a respins cererea creditoarei pentru emiterea somației de plată. Ulterior, în data de ...09.2005 S.C. B S.R.L. emite factura nr. ... prin care stornează factura nr. .../2002 și factura nr. .../2002, reprezentând contravaloare prestări servicii, în valoare de ... RON cu T.V.A. aferentă de ... RON.

În acest sens, se constată că prin contestație petenta, în legătură cu factura de stornare către S.C. T S.R.L., respectiv factura ABVET nr. ... /2005 în valoare totală de ...lei, T.V.A. de ...lei, precizează că a emis această factură în baza Sentinței civile nr. .../2003 emisă de Tribunalul ..., Secția comercial și contencios administrativ.

Dacă analizăm actele existente la dosar, constatăm că prin Sentința civilă nr. .../2003 s-a stabilit valoarea creanței față de facturile fiscale nr./2002 și nr. .../2002 la suma de ... lei.

În nota explicativă dată cu ocazia controlului încrucișat, de către reprezentanta societății T S.R.L., referitor la modul de achitare a celor două facturi de prestări servicii, aceasta preciza că:

-factura nr. .../2002 - plata parțială ... lei, în ...2002,

-factura nr.../2002 - compensare efectuată cu factura .../2003 și factura nr. .../2003 în valoare totală de ... lei, în data de ...

S-a reținut de organul fiscal, că stornarea s-a făcut pe suma rămasă în sold după efectuarea plății de ... lei și a unei compensări cu două facturi în care petenta avea calitatea de client.

Referitor la factura de stornare nr. .../2005, emisă către S.C. T S.R.L., în baza căreia petenta a diminuat veniturile din anul 2005, precizăm că :

La art. 19 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"ART. 19 Reguli generale (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"

Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, prevede:

"12.Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.(...)" iar la punctul 13 din același act normativ se stipulează:

13.Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.. "

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi de stornare care privesc venituri înregistrate în anii anteriori.

Așa cum reiese din prevederile articolelor anterior citate, veniturile înregistrate eronat se corectează prin ajustarea profitului impozabil aferent perioadei căreia îi aparțin. În contabilitate corectarea înregistrărilor din perioadele precedente se face pe seama rezultatului reportat, așa cum se prevede explicit la pct. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005 potrivit căruia "(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat." Se constată că pentru a nu se încălca principiul independenței exercițiilor, exista posibilitatea să se corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, veniturile înregistrate eronat, prin depunerea unei declarații rectificative pentru anul fiscal respectiv.

*Cu privire la relația S.C. B S.R.L. cu clientul S.C. L S.R.L.:

S.C. B S.R.L. - în calitate de prestator, a încheiat cu S.C. L S.R.L. contracte de prestări servicii după cum urmează:

-contractul nr.../2002 care a avut ca obiect "prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei". Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A) , iar termenul de realizare a fost de 28.02.2003;

-contractul nr. .../2003 care a avut ca obiect "prospectarea pieței de țigarete, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei".Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.), iar termenul de realizare a fost de 28.02.2003;

-contractul nr..../2003 care a avut ca obiect "prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei".Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.), iar termenul de realizare a fost de 31.03.2003;

-contractul nr. .../2003 care a avut ca obiect " prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei".Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.), iar termenul de realizare a fost de 30.09.2003;

-contractul nr. .../2003 care a avut ca obiect "prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei".Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.) , iar termenul de realizare a fost de 31.12.2003;

-contractul nr. .../2004 care a avut ca obiect "prospectarea pieței de băuturi alcoolice, întocmirea unui studiu care să sintetizeze concluziile analizei".Valoarea contractului a fost de ... lei (exclusiv T.V.A.), iar termenul de realizare a fost de 31.03.2004.

S.C. B S.R.L. a facturat contravaloarea prestațiilor, după cum urmează:

- factura nr.../2003 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei;
- factura nr..../2003 în valoare de... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei ;
- factura nr..../2003 în valoare de... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei ;
- factura nr.../2003 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei;
- factura nr..../2003 în valoare de ... lei, cu T.V.A. aferentă de ... lei;
- factura nr..../2003 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei ;
- factura nr. .../2004 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei.

S.C. B S.R.L. emite ulterior facturi prin care stornează contravaloarea prestațiilor de servicii efectuate pentru S.C. L S.R.L, după cum urmează:

-factura nr. .../2004 în valoare de ... lei cu T.V.A. aferentă de ... lei, prin care stornează contravaloarea contractului nr. .../2002;

-factura nr. .../2004 în valoare de ..lei cu T.V.A. aferentă de ... lei, prin care stornează contravaloarea contractului nr./2002 și a contractului nr.../2003;

-factura nr. .../2005 în valoare de ... RON cu T.V.A. aferentă de ... RON, prin care stornează contravaloarea facturilor nr.../2003, nr..../2003, nr. .../2003, nr. .../2003 și nr. .../2004.

În ceea ce privește serviciile facturate de petentă către clientul S.C. L S.R.L. în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu acesta, din anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală, anexă privind Situația facturilor fiscale emise pentru prestări servicii efectuate terților și stornate, se constată că prin facturile fiscale nr.2004, nr.2004, respectiv nr.2005 au fost stornate integral veniturile și T.V.A. privind prestațiile de servicii efectuate.

Ori, prin Nota explicativă nr. ../2009, dată cu ocazia inspecției fiscale, administratorul societății, la solicitarea organelor fiscale de a prezenta studiul privind prospectarea pieței de băuturi alcoolice prevăzut în contractul de prestări servicii nr. ...2004 pentru beneficiarul S.C. L S.R.L. preciza că studiul a fost predat beneficiarului L S.R.L., nemaivând nici un exemplar.

Așadar, se constată că deși se recunoaște că acele servicii au fost prestate, ulterior petenta emite facturi de storno, diminuând nejustificat veniturile anilor 2004 și 2005 .

Societatea a înregistrat cu minus pe contul de venituri facturile de stornare pentru serviciile neîncasate. Operațiunile economice efectuate în perioada 2002 - 2004 și stornate în anii 2004 și 2005, reprezintă prestări de servicii facturate, recepționate de beneficiari, dar neachitate de aceștia. Pentru regularizarea clienților societatea a procedat la stornarea serviciilor facturate. Prin înregistrarea facturilor de stornare societatea a diminuat profitul impozabil al anilor fiscali 2004 și 2005.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal precizează:

"ART. 19 Reguli generale (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"

Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal prevede:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.(...)" iar la punctul 13 din același act normativ se stipulează:

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv..."

Se constată faptul că în perioada septembrie 2004 - septembrie 2005 petenta a înregistrat în evidența contabilă acele facturi de stornare care privesc venituri înregistrate în anii anteriori.

Așa cum reiese din prevederile articolelor anterior citate, veniturile înregistrate eronat se corectează prin ajustarea profitului impozabil aferent perioadei căreia îi aparțin. În contabilitate corectarea înregistrărilor din perioadele precedente se face pe seama rezultatului reportat, așa cum se prevede explicit la pct. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752 / 2005 potrivit căruia *"(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat."*

Se mai constată că - prin contestație petenta susține că a procedat la stornarea facturilor datorită "nerealizării integrale a contractelor de prestări servicii sau realizării acestora parțial". În acest sens, analizând actele existente la dosarul cauzei se constată că societatea nu justifică cu documente că serviciile nu ar fi fost prestate sau au fost executate doar parțial, respectiv documente din care să rezulte că beneficiarii ar fi refuzat plata facturilor inițiale pe considerentul că nu s-au prestat decât parțial serviciile facturate.

Prin nota explicativă luată cu ocazia inspecției fiscale administratorului societății, organele de control i-au solicitat să prezinte situații de lucrări (devize, studii, rapoarte de lucru, etc.) pentru serviciile facturate către clienții acesteia, însă acestea nu au fost prezentate nici la data controlului și nici cu ocazia depunerii contestației, pentru a se putea stabili concret care servicii au fost prestate în baza contractelor încheiate.

Referitor la argumentele contestatoarei potrivit cărora facturile au fost stornate în baza unor înțelegeri semnate de reprezentanții ambelor părți, se constată că nu sunt depuse la dosarul cauzei acte prin care să se ateste acordul părților, privind excutarea parțială a serviciilor facturate.

Societatea contestatoare avea posibilitatea să corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, veniturile înregistrate eronat, ori așa cum s-a reținut mai sus societatea nu justifică cu documente că serviciile nu au fost efectuate sau că informațiile și valorile din facturile inițiale au fost eronate.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile legale invocate în cuprinsul deciziei, organele de inspecție fiscală au procedat legal la reîntregirea profitului impozabil cu veniturile din facturile de stornare, contestația petentei urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

***Referitor la T.V.A. în sumă de ... lei aferentă facturilor de stornare - Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea a stornat în perioada 2004 - 2005, facturile emise în anii 2002-2004 pentru prestări de servicii :**

În fapt, societatea a înregistrat în perioada septembrie 2004 - septembrie 2005 cu minus pe contul de venituri, respectiv pe contul 4427 "T.V.A.

colectată", facturi fiscale reprezentând stornări servicii neîncasate, în valoare de ... RON cu T.V.A. aferentă de ... RON.

În Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, referitor la exigibilitatea T.V.A. în cazul prestării de servicii, se prevede:

"ART. 14 Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.

ART. 16

(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, "

De la 1 ianuarie 2004 sunt în vigoare prevederile art. 134 și art. 155 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

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

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

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

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

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

"ART. 155 Facturile fiscale

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

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

Pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, precizează:

"(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de

construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări. "

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de stornare care privesc venituri înregistrate în perioada decembrie 2002 - februarie 2004. Prin înregistrarea facturilor de stornare, societatea a diminuat și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă anilor 2004 și 2005.

În conformitate cu prevederile art. 138 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal " *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:*

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate; (...)

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;.... "

Se constată că nici la data inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu prezintă documente din care să rezulte că beneficiarii ar fi refuzat plata facturilor inițiale pe considerentul că nu s-au prestat decât parțial serviciile facturate, respectiv situații de lucrări (devize, studii, rapoarte de lucru, etc.) prin care să se demonstreze concret care servicii au fost prestate și care nu.

În consecință, argumentele contestatoarei privind executarea parțială a serviciilor facturate nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei. Așadar, nu se pot aplica prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la ajustarea bazei de impozitare a T.V.A..

Având în vedere cele constatate, și prevederile art. 138 d) din Legea nr. 571 / 2003, anterior citat, precizăm că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu prevede ajustarea bazei de impozitare în cazul neîncasării facturilor de la clienți, decât în cazul declarării falimentului.

În consecință, se va respinge contestația depusă și pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

***Referitor la obligațiile de plată accesorii, Direcția generală a finanțelor publice - prin Biroul de soluționare a contestațiilor- este investită a se pronunța dacă S.C. B S.R.L datorează aceste obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit stabilite suplimentar și contestate de petentă, în condițiile în care prin prezenta**

decizie s-a reținut că societatea datorează sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere:

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei și pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, debite contestate de petentă, au fost calculate majorări de întârziere .

În drept, referitor la majorările de întârziere, se rețin prevederile art. 115 alin. (1), art. 116 alin. (1) și art. 121 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere.

(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. 116 Dobânzi

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

"ART. 121 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Începând cu 1 ianuarie 2006, sunt aplicabile prevederile art. 116 din O.G. nr. 92 /2003 R, privind Codul de procedură fiscală, iar ulterior ale art. 119 și 120 din același act normativ, potrivit cărora:

"ART. 119 "Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART. 120 Majorări de întârziere

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

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar pentru taxa pe valoarea adăugată și pentru impozitul pe profit stabilite suplimentar contestația a fost respinsă, pe cale de consecință urmează a fi respinsă contestația și în ceea ce privește majorările de întârziere aferente.

Pentru considerentele de fapt și de drept expuse în conținutul deciziei, în conformitate cu prevederile art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 R, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse de **S.C. B S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere nr. ..., pentru următoarele sume :

-suma de ... lei - reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, cu accesoriile aferente acestei sume,

-suma de ... lei - reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, cu accesoriile aferente acestei sume.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunal, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/ 2003 R, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR,

