



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**



**Agenția Națională de  
Adminstrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA nr. 373 / 12 .10.2009  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. B SRL**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația finanțelor publice cu privire la contestația formulată de **S.C. B SRL** împotriva Deciziei de impunere, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea **contestă**:

- impozit pe profit;
- majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă la Administrația Finanțelor Publice la data de 09.03.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de 09.02.2009, data primirii de către societatea contestatoare a deciziei de impunere potrivit mențiunii "*Am primit originalul 1 ex. din decizia de impunere și RIF*", semnăturii și ștampilei aplicată pe adresa, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC B SRL.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:**

Contestatoarea arată că inspecția fiscală nu a fost efectuată în cadrul termenului de prescripție prevăzut de lege iar dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe era prescris. În susținerea celor afirmate contestația invocă prevederile art.91 și următoarele și ale art.98 alin.1 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au determinat corect situația fiscală a societății fiind emisă Decizia cu încălcarea dispozițiilor Deciziei, așa cum se prevede la art.216 alin.3 și la art.7 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată.

Ca urmare, contestația susține că perioada verificată este 01.10.2001 – 31.12.2004 iar organele de inspecție fiscală au calculat diferențe de impozit pe profit pe anul 2001, respectiv pe perioada 01.10.2001 – 31.12.2001 iar potrivit art.91 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003, republicată, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani astfel că, având în vedere data la care a început inspecția fiscală – 20.02.2008 -, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale născute în anul 2001 era prescris.

În ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite, contestația arată că în vederea construirii imobilului B, societatea, în calitate de antreprenor, a încheiat cu SC V SRL, în calitate de beneficiar (contractor), contractul prin care potrivit art.6.1 antreprenorul era răspunzător pentru calcularea costurilor, prețurilor și riscurilor iar la art.6.2 din contract s-a prevăzut că antreprenorul poate cere beneficiarului să plătească pentru importul de echipamente și materiale care să fie utilizate la construcție.

La terminarea lucrărilor societatea, în calitate de antreprenor, a calculat și facturat comisionul convenit în sumă de ..... lei ca diferență între echivalentul a ..... USD, respectiv ..... lei reprezentând valoarea contractului și ..... lei costurile la preț de achiziție a materialelor și serviciilor utilizate în construcție luând în calcul și facturile emise de furnizori direct beneficiarului și achitate de acesta în baza art.6.2 din contract. Pentru a realiza acest calcul, beneficiarul (contractorul) a transmis cu regularitate antreprenorului sub formă de „decont” sumele achitate de acesta însoțite de copii ale facturilor în baza cărora s-au efectuat plățile.

Contrar situației de fapt organele de inspecție fiscală au stabilit că, pe lângă comisionul de ..... lei, societatea nu a facturat contractorului și nu a înregistrat în contul 121”Profit și pierdere” suma de ..... USD pe motiv că nu poate fi considerată ca făcând parte din contract întrucât nu a fost justificată cu documente legale iar pe de altă parte că acestea nu au fost refacturate contractorului (beneficiarului).

Față de această situație contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au intervenit nelegal în acordul părților întrucât prin contractul de antrepriză antreprenorul nu s-a obligat să contracteze în nume propriu toate materialele deci, constatarea conform căreia antreprenorul nu a facturat beneficiarului contravaloarea materialelor și serviciilor pe care acesta le-a achiziționat în mod direct este nelegală și absurdă.

De asemenea, contestatoarea susține că aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală au caracter pur formal și nerelevant din punct de vedere fiscal și prezintă un exemplu prin care dacă i se solicită beneficiarului să-și achiziționeze faianța pentru finisarea clădirii organele de inspecție fiscală ar considera că faianța nu reprezintă parte a prețului contractului pe motiv că nu s-a facturat de către beneficiar antreprenorului și chiar mai mult, aceasta ar reprezenta bază de impozitare pentru impozit pe profit și TVA pentru antreprenor.

Contestatoarea susține că și în situația în care ar fi urmat cele susținute de organele de inspecție fiscală efectul facturărilor și refacturărilor ar fi fost nul din punct de vedere al impozitului pe profit și al TVA.

Potrivit celor prezentate societatea arată că nu avea obligația refacturării pentru materialele și serviciile achiziționate de beneficiar și utilizate la construcție, suma de ..... USD reprezintă valoarea contractului pe care antreprenorul a respectat-o iar comisionul antreprenorului a fost calculat potrivit înțelegerii părților, facturat și impozitat conform legii.

Suma de ..... USD, respectiv .....lei, pretinsă de organele de inspecție fiscală nu reprezintă în fapt venituri realizate de antreprenor și nici nu se cuvine antreprenorului ci sunt achiziții de materiale și servicii achitate de beneficiar și nu există nici un temei legal care să oblige antreprenorul să factureze bunuri și servicii pe care nu le-a executat el însuși.

Contestatoarea susține că, de altfel organele de inspecție fiscală au invocat ca unic temei legal pentru stabilirea de obligații fiscale în sarcina acesteia faptul că nu s-a respectat funcționalitatea contului 711 „*Venituri din variația stocurilor*” și a contului 121” *Profit și pierdere*”.

Totodată, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au prezentat modul de calcul al impozitului pe profit și al TVA și nici al accesoriilor aferente, neexistând anexe la raportul de inspecție fiscală.

## **II. Prin Decizia de impunere emisă de Administrația finanțelor publice, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:**

Inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a Deciziei emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din ANAF în soluționarea

contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere, prin care s-a desființat decizia de impunere și s-a dispus reverificarea societății.

În urma reverificării s-a constatat executarea lucrărilor constând în compartimentări interioare și ghene verticale pentru instalații de către SC T SA facturate în lunile noiembrie și decembrie 2001 precum și faptul ca societatea a facturat către SC V SRL aceste lucrări în sumă de ..... USD, sumă ce se adăugă la suma de ..... USD, rezultând la data de 31.12.2001 valoarea lucrărilor efectuate în cadrul contractului ca fiind în sumă de ..... USD față de valoarea totală a contractului în sumă de ..... USD .

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența în sumă de ..... USD nu a fost justificată de societate cu documente legale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în contul 711”*Venituri din variația stocurilor*” societatea a înregistrat sumele transmise prin “*decont*” de către SC V SRL reprezentând contravaloarea achizițiilor directe efectuate de beneficiar, conform pct.6.2 din Contractul, în baza facturilor fiscale emise de diverși furnizori, în sumă de ..... lei pe luna noiembrie 2001 și în sumă de ..... lei pe luna decembrie 2001.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.6 pct.1 din Legea contabilității nr.82/2001 și în conformitate cu prevederile art.1 alin.1 și ale art.4 din HG nr.831/1997 societatea avea obligația să utilizeze documentele tipizate, comune pe economie, utilizarea altor modele de formulare se efectuează numai cu avizul Ministerului Finanțelor, astfel că, pentru a putea fi considerate lucrări efectuate în cadrul contractului trebuiau refacturate de beneficiar, SC V SRL, către antreprenor, respectiv SC B SRL .

S-a constatat că la data de 31.12.2001 în contul 711” *Venituri din variația stocurilor*” este înregistrată valoarea de ..... lei, respectiv echivalentul valorii totale a contractului de ..... USD însă, întrucât nu a fost respectată funcțiunea contului sumele înregistrate ce reprezintă venituri pentru SC B SRL nu au fost impozitate corespunzător, respectiv diferența dintre sumele achitate în valoare de ..... USD și valoarea contractului de ..... USD astfel că, suma de ..... USD nu se regăsește înregistrată în contul 121 “*profit și pierdere*”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente veniturilor neevidențiate în contabilitate până la data de 31.12.2001 în sumă de ..... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .....lei și TVA de plată în sumă de .....lei, la care au fost calculate accesoriile, astfel:

Dobânzi în suma de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei aferente impozitului pe profit;

Dobânzi în suma de ..... și penalități de întârziere în sumă de .....lei aferente TVA.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la argumentul privind prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale:**

În fapt, SC B SRL a fost supusă unei inspecții fiscale în anul 2005 fiind emisă Decizia de impunere prin care au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății, constând în impozit pe profit, TVA și accesorii aferente în sumă totală de ..... lei, **pentru perioada 01.10.2001 – 31.12.2004.**

Împotriva Deciziei de impunere societatea a formulat contestație ce a fost soluționată prin Decizia emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a desființat decizia de impunere contestată urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze reverificarea societății pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe.

Urmare Deciziei organele de inspecție fiscală au încheiat Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă de ..... lei constând în impozit pe profit, TVA și accesorii aferente pentru perioada 25.11.2001 – 15.04.2005.

Prin contestația societatea invocă motivul prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pe anul 2001 și solicită anularea acestora, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv 20.02.2009.

În drept, art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

*“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.*

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute înainte de data de 01.01.2004, este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

*“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :*

**a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;**

*b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;*

*c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.*

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a “ *Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”.

Potrivit art.15 și art.16 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2001:

*”ART. 15\*)*

**(1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul.**

**ART. 16**

**(1)\* În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.”**

Iar potrivit cap.III pct.6 din OMFP nr.2332/2001 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar

pe anul 2001 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, au obligația să întocmească situații financiare anuale:

*“III. Depunerea situațiilor financiare anuale*

**6. În conformitate cu prevederile art. 31 alin.(1) din Legea nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, un exemplar al situațiilor financiare anuale se depune la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, după cum urmează:**

*- în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar, de către persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001;*

***- în termen de 90 de zile de la încheierea exercițiului financiar, de către persoanele juridice prevăzute la art. 27 alin. (4) din Legea nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, inclusiv de către persoanele juridice care urmează să retrateze situațiile financiare anuale până la data de 30 septembrie a anului următor;***

În ceea ce privește TVA, potrivit art.25 D lit.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe anul 2001:

*“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

*D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:*

*a) să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare;”*

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor iar pe anul 2001, odată cu depunerea situațiilor financiare anuale, în termen de 90/120 zile de la încheierea exercițiului financiar.

Referitor la TVA societatea avea obligația depunerii decontului de TVA lunar, până la data de 25 a lunii următoare.

În consecință, termenul de prescripție pentru impozitul pe profit corespunzător trimestrului IV 2001 începe să curgă de la data de 25.01.2002 iar pentru TVA pe luna octombrie 2001 de la data de 25.11.2001.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de Proceduri Fiscale nr.2/2008, aprobată prin Ordinul Președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează : *“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“**se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”* astfel încât cauzele de înterupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru impozitul pe profit și TVA, 01.10.2001 – 31.12.2004, rezultă că înteruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii înteruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003 cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2004 -31.12.2004.

Cu privire la înteruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22, se precizează că:

*“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se înterup:*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru înteruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

*b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

*c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;*

***d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”***

iar potrivit art.23 din același act normativ, *“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :*

*a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*



b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art.92 se precizează:

“ *Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

(1) *Termenul prevăzut la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”*

**(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”**

Potrivit celor de mai sus se reține că la data de 15.04.2005 a fost încheiat raportul de inspecție fiscală parțială ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, de unde rezultă că termenul de prescripție s-a întrerupt la data comunicării către contribuabil a unor diferențe de impozite și taxe stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv la data comunicării Deciziei de impunere adică, 25.04.2005.

Faptul că urmare a contestației înregistrată sub formulată împotriva Deciziei de impunere, prin Decizia nr.178/29.06.2007 s-a desființat titlul de creanță nu este de natură să înlăture aceasta întrerupere a prescripției întrucât desființarea a avut ca scop reverificarea societății, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe în vederea reanalizării cuantumului acestora.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei, se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept. Organele de inspecție fiscală au acționat înăuntrul termenului de prescripție prin emiteria deciziei de impunere din data de 15.04.2005.

După întreruperea termenului de prescripție la data de 25.04.2005, începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani înăuntrul căruia organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina societății obligații fiscale.

Având în vedere cele de mai sus precum și dispozițiile aplicabile speței, se reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere astfel că, nu se poate reține argumentul contestatoarei în soluționarea favorabilă a contestației.

**2.a. Referitor la:**

- **impozit pe profit;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit aferent veniturilor stabilite ca diferență între valoarea contractului și costul imobilului, în condițiile în care prețul de construcție al imobilului a fost stabilit prin contractul de antrepriză și menținut prin actul adițional la acesta iar Antreprenorul este răspunzător pentru calcularea costurilor, prețurilor și riscurilor, având obligația să factureze Contractorului această diferență.

Perioada verificată 01.10.2001 – 31.12.2001.

În fapt, SC B. SRL în calitate de antreprenor a încheiat cu SC V SRL, în calitate de contractor (beneficiar) Contractul, ce are ca obiect construirea unei clădiri de birouri, precum și actul adițional la acest contract din data de 30.10.2001.

Valoarea totală a contractului se ridică la suma de ..... USD iar valoarea lucrărilor efectuate la data de 31.12.2001 este de .....USD.

S-a constatat că societatea a înregistrat în contul 711”*Venituri din producția stocată*” contravaloarea a .....USD, respectiv ..... lei iar cheltuielile cu lucrările efectuate la data de 31.12.2001, înregistrate de societate, sunt în sumă de ..... USD. Diferența de .....USD, respectiv .....lei nu a fost facturată Contractorului și nu se regăsește în contul 121”*Profit și pierdere*”, nefiind impozitată.

Ca urmare, s-a stabilit că societatea nu a evidențiat veniturile impozabile și nu a calculat impozitul pe profit aferent.

În drept, conform art.4 din OUG nr. 217 din 29 decembrie 1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, în vigoare pe anul 2001:

“(1) *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal,*

*din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

Iar potrivit HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, în vigoare pe anul 2001:

*“La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concurează direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din activitatea desfășurată și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora.

Plecând de la prevederile legale de mai sus și analizând prevederile Contractului încheiat între SC B. SRL, în calitate de antreprenor, și SC V SRL, în calitate de contractor (beneficiar), art.6.1 prevede:

*“Luând în considerare proiectul, engineering-ul, executarea și îndeplinirea lucrărilor și rectificarea efectelor pe perioada de răspundere pentru defecte, Contractorul se angajează să plătească următorul preț al contractului, la termenele și în modalitatea specificate în documentul contractului.*

*O sumă totală de opt milioane una sută mii dolari SUA adică ..... USD, TVA nu este inclus [...]. **Suma totală specifică faptul că Antreprenorul este răspunzător pentru calcularea și estimarea cantităților, costurilor, prețurilor și riscurilor.[...].***

La art.6.2 “*Încălcarea prețului contractual*” se prevede:

*”prețul contractului conform articolul 6.1 este format din sumele regăsite mai jos (anexa 6). Antreprenorul poate cere Contractorului să plătească pentru importul de materiale și echipamente care să fie utilizate în construcție”.*

Totodată, la art.6.3”*Modificarea prețului contractual*” din contract se prevede :

*“dacă nu este specificat altfel în contract, prețul contractului nu se va modifica datorită prețurilor, costurilor legate de forța de muncă, materiale, bunuri sau alte motive “.*

De asemenea, prin actul adițional la Contractul de antrepriză din data de 01.03.1999, încheiat la data de 30.10.2001, părțile contractante au convenit:

*“Diferența până la suma totală de opt milioane una sută mii dolari SUA, adică ..... USD **va fi calculată și decontată de Contractor Antreprenorului** din sursele create pentru recuperarea obligațiilor din*

*Contractul de închiriere încheiat între SC "V " SRL și Autoritatea pentru Privatizare și Administrarea Participațiilor Statului, la momentul recuperării acestora."*

Din prevederile Contractului încheiat între SC B SRL, în calitate de antreprenor, și SC V SRL, în calitate de contractor (beneficiar), invocate mai sus, rezultă că părțile contractante au stabilit de comun acord un preț ferm de ..... USD al imobilului ce urmează a fi construit, preț ce se menține și prin actul adițional la contract.

Totodată, din clauzele contractului rezultă că *"Antreprenorul este răspunzător pentru calcularea și estimarea cantităților, costurilor, prețurilor și riscurilor"*.

Referitor la contractul de antrepriză și riscurile asumate în cadrul acestuia, prin adresa, dată ca răspuns la adresa Direcției generale de soluționare a contestațiilor, Direcția generală juridică din Ministerul Finanțelor Publice, precizează:

*"Potrivit art.1478 din Codul Civil, când antreprenorul se obligă a procura pe lângă munca sa și materialul necesar pentru confecționarea lucrului care face obiectul contractului, prețul stabilit cuprinzând și contravaloarea materialului, operațiunea juridică se aseamănă cu vânzarea unui lucru viitor, de confecționat. În acest caz, proprietatea atât asupra materialelor cât și asupra lucrării, până la terminarea ei aparține antreprenorului și suportă pagubele rezultate din pieirea lor, în calitate de proprietar.*

*O altă variantă a contractului de antrepriză, constă în edificarea construcției de către antreprenor, dar cu materialele clientului, caz în care proprietatea asupra lucrării, și toate aspectele care derivă din aceasta aparțin beneficiarului (contractorului).*

***Riscul contractului este suportat în toate cazurile inclusiv când materialele sunt ale beneficiarului, de către antreprenor, deoarece s-a obligat pe riscul său (art.1479 și 1481 C. civ) și este debitorul obligației imposibil de executat, cu excepția cazului fortuit și forței majore, când Antreprenorul nu mai are dreptul la plata prestației sale.***

*Clientul este obligat să recepționeze și să ia în primire lucrarea după terminarea ei integrală, sau pe părți, în situația în care lucrul are mai multe părți. Dacă părțile nu s-au înțeles astfel, clientul este obligat să plătească prețul stabilit o dată cu recepționarea și luarea în primire a lucrării."*

Totodată, în ceea ce privește cazul în speță, prin aceeași adresă, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, menționează că :

*"Din interpretarea clauzelor contractuale, ar rezulta că Antreprenorul se obligă prin contract de a executa o lucrare de construcție, în principiu, cu*

*materialele sale, rezervându-și însă, dreptul de a solicita plata pentru materialele și echipamentele din import. Prețul contractului este un preț forfetar, global, deci Antreprenorul, în schimbul unei sume dinainte determinată, în conformitate cu pct.6.8 din contract, realizează lucrarea. Plata prețului se face eșalonat iar TVA va fi trecută pe fiecare factură.*

***[...] antrepriza s-ar realiza numai cu materialele antreprenorului, chiar dacă achiziționarea materialelor și echipamentelor din import a realizat-o Contractorul. În aceste condiții, sumele reprezentând contravaloarea materialelor și echipamentelor din import, achiziționate de Contractor sunt incluse în prețul antreprizei, livrarea către Antreprenor s-ar fi realizat ca orice livrare de bunuri pe bază de factură fiscală. Pe cale de consecință, Antreprenorul ar trebui să emită factură fiscală finală către contractor în vederea încasării prețului antreprizei de..... USD, prețul prevăzut în contract. De asemenea, prevederile contractuale stipulate la pct.6.1 și 6.2 ar fi respectate [...].***

Conform punctului de vedere exprimat de direcția de specialitate rezultă că în cazul de față **riscul contractului este suportat de către Antreprenor, deoarece s-a obligat pe riscul său și este debitorul obligației, cu excepția cazului fortuit și forței majore.**

Astfel că, sumele reprezentând contravaloarea materialelor și echipamentelor din import achiziționate de Contractor sunt incluse în prețul antreprizei, acestea trebuind transmise Antreprenorului ca orice livrare de bunuri pe bază de factură fiscală, iar Antreprenorul trebuia să emită factură fiscală finală către Contractor în vederea încasării prețului prevăzut în contract, în sumă de .....USD.

Se reține că, și în situația în care s-ar pune în discuție o formă de antrepriză mixtă între antrepriza cu materialele antreprenorului și cea cu materialele clientului, *care nu este reglementată expres în Codul civil*, prețul real al antreprizei nu ar reflecta și sumele rezultate din achiziționarea materialelor din import, aceste sume urmând a fi scăzute din prețul total al antreprizei de .....USD la emiterea facturii finale, însă, cu condiția ca beneficiarul să consimtă suportarea prețului materialelor și echipamentelor din import la cererea Antreprenorului prin diminuarea prețului contractului **ori, în cazul de față, prețul contractului a rămas neschimbat așa cum se prevede prin contract și prin actul adițional la acesta.**

În același sens se pronunță și direcția de specialitate – Direcția generală juridică din cadrul Ministerul Finanțelor Publice:

***“Prin urmare prețul forfetar al antreprizei deși s-ar modifica, nu ar contraveni dispozițiilor art.1484 C.civ atât timp cât Contractorul ar fi consimțit prin intermediul clauzei contractuale înscrise la pct.6.2, de a***

**suporta prețul materialelor și echipamentelor din import la cererea Antreprenorului.”**

De asemenea, referitor la prețul contractului de antrepriză din Contractul, prin adresa, dată ca răspuns la adresa Direcției generale de soluționare a contestațiilor, Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precizează:

*“În ceea ce privește prețul contractului vă comunicăm următoarele:*

*[...]*

*La data de 30.10.2001, respectiv cu două luni înainte de finalizare, s-a încheiat un act adițional la contractul supus analizei, prin care se modifică modalitatea de plată a diferenței de preț care a rămas de achitat. **Prin acest contract se reiterează prețul contractului stabilit la suma de ..... USD, sumă ce trebuie achitată integral de către Contractor [...].”***

Având în vedere precizările direcțiilor de specialitate menționate mai sus cu privire la contractul de antrepriză și prețul contractului precum și actele aflate la dosarul cauzei rezultă că prețul de construcție al imobilului stabilit între Antreprenor și Contractor, prin Contractul de antrepriză și prin actul adițional la acesta, este de .....USD și este un preț ferm, Contractorul având obligația să achite Antreprenorului această sumă.

Ca urmare, deși la art.6.2 din Contractul de antrepriză se prevede că Antreprenorul poate cere Contractorului să plătească pentru importul de materiale și echipamente din contract și din actul adițional la acesta nu rezultă consimțământul Contractorului exprimat prin diminuarea prețului imobilului stabilit prin clauze contractuale cu contravaloarea importurilor de materiale și echipamente achitate de acesta.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile art.6.1 din contractul de antrepriză potrivit cărora Antreprenorul răspunde pentru calcularea costurilor, prețurilor și riscurilor precum și faptul că prețul contractului este de .....USD se reține că SC B SRL avea obligația să emită factură către Contractor pentru diferența dintre valoarea contractului și costul construcției.

Astfel, prin neimpozitarea veniturilor evidențiate în contul 711”*Variația stocurilor*” stabilite ca diferență între valoarea contractului .....USD, respectiv ..... lei și cheltuielile cu lucrările de construcție înregistrate de societate la data de 31.12.2001, în sumă de ..... USD, respectiv .....lei a fost diminuată obligația fiscală privind impozitul pe profit datorat bugetului de stat.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și majorările/penalitățile de întârziere aferente în sumă totală de ..... lei.

**2.b) În ceea ce privește pierderea fiscală în sumă de ..... lei, stabilită de organele de inspecție fiscală pe anul 2004, prin procesul verbal de cercetare la fața locului, se rețin următoarele:**

Perioada verificată, conform raportului de inspecție fiscală, a fost 01.10.2001 - 31.12.2004.

Așa cum s-a analizat la cap.2.a) din decizie, pe anul 2001 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei și accesorii aferente în sumă de ..... lei, având în vedere că societatea nu a impozitat veniturile în sumă de .....lei reprezentând diferența între valoarea contractului de antrepriză și costul imobilului, datorate de societate.

La stabilirea acestui impozit pe profit suplimentar, datorat de societate, organele de inspecție fiscală, plecând de la starea de fapt conform căreia Contractul de antrepriză era încheiat la data de 31.12.2001, au avut în vedere și veniturile din "*comisionul antreprenorului*" în sumă de ..... lei.

Referitor la această sumă, în susținerea contestației SC B SRL a depus factura ce are înscrisă mențiunea "*c/val comision cf. contract*" în valoare de ..... lei și factura pe care este înscrisă mențiunea "*reglare factura .....*" cu suma de ..... lei, în roșu, precum și balanța de verificare din data de 31.03.2002 din care rezultă că veniturile din "*comisionul antreprenorului*" au fost înregistrate în contabilitate în luna martie 2002.

Având în vedere aspectele de mai sus din care rezultă dubla impozitare a sumei de .....lei organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală lămuriri față de această situație de fapt.

Urmare a acestei solicitări s-a încheiat procesul verbal de cercetare la fața locului prin care, în ceea ce privește perioada 2002 – 2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pierdere fiscală pe perioada 2002 – 2003.

Ca urmare a majorării pierderii fiscale pe anul 2002, în sumă de ..... lei, cu veniturile în sumă de ..... lei reprezentând "*comisionul antreprenorului*", evidențiate în contabilitatea societății la data de 31.03.2002, și influențarea pierderii fiscale pe anul 2003 cu suma rezultată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că "**[...] în anul 2004, înregistrează o pierdere fiscală în sumă de ..... lei rezultând un impozit pe profit plătit în plus în sumă de ..... lei**", în condițiile în care prin raportul de inspecție

fiscală nu există constatări cu privire la rezultatele financiare ale societății pe perioada 2002 - 2004.

De asemenea, prin procesul verbal de cercetare la fața locului se precizează că: *“Impozitul pe profit datorat de societate la data de 31.12.2004 se diminuează cu suma de .....lei “.*

Potrivit celor prezentate mai sus se reține au fost încălcate prevederile pct.9.9 și 9.10 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

*“9.9. La solicitarea organului competent de soluționare, organele care au efectuat activitatea de inspecție fiscală vor întocmi un proces-verbal de cercetare la fața locului, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, semnat de organul de inspecție fiscală, și care va fi adus la cunoștință și contestatorului.*

**9.10. Prin acestea nu se vor putea stabili debite noi, iar împotriva lor nu va putea fi exercitată calea administrativă de atac, procesul-verbal de cercetare la fața locului urmând a fi conexas la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”**

OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, care prin Anexa 2 cu privire la Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede că:

*“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.*

*2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu puteau stabili pierderea fiscală pe anul 2004 ca urmare a influențării pierderii fiscale pe anul 2002 cu suma de ..... lei, prin procesul verbal de cercetare la fața locului în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu există constatări cu privire la acest aspect.



Mai mult, din calculele efectuate de organul de soluționare a contestației rezultă o pierdere fiscală în sumă de ..... lei pe anul 2004 și nu în cuantum de .....lei stabilit organul de inspecție fiscală prin procesul verbal mai sus menționat.

Ca urmare, se va desființa procesul verbal de cercetare la fața locului pentru constatările privind pierderea fiscală pe perioada 2002 – 2004, urmând să se reanalizeze influența veniturilor în sumă de .....lei înregistrate la 31.03.2002 în rezultatul financiar al societății pe perioada 2002 – 2004 și să se emită Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform dispozițiilor legale mai sus menționate.

### **3. Referitor la:**

- **taxa pe valoarea adăugată;**
- **majorări de întârziere aferente TVA**
- **penalități de întârziere aferente TVA .**

#### **3.a) În ceea ce privește suma de ..... lei, reprezentând:**

- **taxa pe valoarea adăugată;**
- **majorări de întârziere aferente TVA;**
- **penalități de întârziere aferente TVA,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA în sumă de .....lei aferentă “*comisionului*” antreprenorului în condițiile în care s-a evidențiat în jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA, taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în facturile fiscale, la data emiterii acestora.

Perioada verificată :01.10.2001 – 31.12.2001.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ..... lei aferentă sumei facturată de Antreprenor Contractorului cu titlu de “*comision*”.

În drept, potrivit art.25C lit.a și b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe anul 2001:

*“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

*C. Cu privire la evidența operațiunilor:*

*a) să țină evidența contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor.*

*[...]*

b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;”

Iar potrivit art.10 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede ca :

“Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.”

Față de prevederile legale de mai se reține că societatea avea obligația evidențierii în jurnalele de vânzări a TVA înscrisă în facturile fiscale emise și depunerii lunare a deconturilor de TVA , obligația de plată a TVA intervenind la data livrării, respectiv la data emiterii facturii fiscale.

Astfel, societatea a prezentat în susținere două facturi fiscale emise către SC V SRL:

-factura fiscală pentru suma de ..... lei **din care TVA în valoare de .....lei**, pe care este înscrisă mențiunea “c/val comision cf. contract” și

- factura fiscală, **în roșu**, pentru suma de ..... lei, **din care TVA în valoare de ..... lei**, reprezentând “reglare factura .....; de unde rezultă că societatea a emis facturi fiscale către SC V SRL pentru suma de ..... lei și **TVA de ..... lei**.

În vederea stabilirii dacă societatea a evidențiat TVA în sumă de .....lei organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală clarificarea acestui aspect prin adresa.

Organele de inspecție fiscală, prin adresa de răspuns nr., precizează:

“Menționăm că TVA aferentă facturilor fiscale sus menționate a fost înregistrată de societate în jurnalul de vânzări, astfel:

- factura fiscală a fost înregistrată în jurnalul de vânzări al lunii iunie 2001 la poziția 3 și declarată în decontul TVA aferent lunii iunie înregistrat sub;

- factura fiscală a fost înregistrată în jurnalul de vânzări al lunii iulie 2001 la poziția 8 și declarată în decontul TVA aferent lunii iulie înregistrat sub.”

Având în vedere că societatea a evidențiat în jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei se reține au fost respectate prevederile legale în vigoare.

Ca urmare, în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală TVA suplimentară în quantum de ..... lei aferentă sumei facturate de antreprenor, drept pentru care se va admite contestația pentru suma de ..... lei reprezentând TVA.

În același sens sunt și propunerile organelor de inspecție fiscală precizate prin adresa.

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept conform căruia principalul urmează accesoriul, se va admite contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere în sumă de .....lei.

### **3. b) Referitor la suma de ..... lei, reprezentând :**

#### **- TVA**

#### **- majorări de întârziere aferente TVA;**

**-penalități de întârziere aferente TVA**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează TVA stabilită suplimentar pentru veniturile nefacturate și neimpozitate reprezentând diferența dintre valoarea contractului de antrepriză și costul imobilului evidențiat de societate, în condițiile în care așa cum s-a analizat la cap.2.a) din decizie Antreprenorul avea obligația facturării acestei diferențe și pe cale de consecință a colectării TVA aferentă operațiunii ce intră în sfera de aplicarea a TVA.

Perioada verificată: 01.10.2001 – 31.12.2001.

În fapt, SC B SRL, în calitate de antreprenor a încheiat cu SC V o SRL, în calitate de contractor (beneficiar) Contractul, ce are ca obiect construirea unei clădiri de birouri, precum și actul adițional la acest contract din data de 30.10.2001.

S-a constatat că societatea a înregistrat în contul 711”*Venituri din producția stocată*” contravaloarea a .....USD, respectiv ..... lei iar cheltuielile cu lucrările efectuate la data de 31.12.2001, înregistrate de societate, sunt în sumă de ..... USD. Diferența de .....USD, respectiv ..... lei, nu a fost facturată Contractorului și veniturile nu au fost impozitate.

Ca urmare, **s-a stabilit TVA colectată în sumă totală de ..... lei** aferentă veniturilor realizate din construcția imobilului rezultate ca diferență între valoarea totală a contractului de .....USD, respectiv ..... lei, analizată la cap.2.a) din prezenta decizie, și cheltuielile cu lucrările de construcție înregistrate de societate la data de 31.12.2001, în sumă de ..... USD, respectiv ..... lei.

În drept, potrivit art.2 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

“ *În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei*

ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;”.

La art.5 din același act normativ se prevede că :

“Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regulilor de impozitare, după cum urmează:

a) operațiuni impozabile obligatoriu, la care se aplică cota stabilită prin prezenta ordonanță de urgență. Pentru aceste operațiuni taxa se calculează asupra sumelor obținute din vânzări de bunuri sau din prestări de servicii, la fiecare stadiu al circuitului economic până la consumatorul final inclusiv.

Din taxa facturată corespunzător sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate se scade taxa aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor impozabile;”

Potrivit art.10 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

“Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.

La art.12 și art.13 din același act normativ se prevede că:

“ART.12

Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

ART. 13

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) **prețurile negociate între vânzător și cumpărător**, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț. Aceste prețuri cuprind și accizele stabilite potrivit normelor legale;

b) **tarifele negociate pentru prestările de servicii;**”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că activitatea de construire a imobilului intră în sfera de aplicare a TVA iar pentru operațiunea de prestare a construcției societatea avea obligația colectării TVA.

Așa cum s-a analizat la cap.2.a) din prezenta decizie construirea imobilului s-a încheiat la data de 31.12.2001 iar valoarea stabilită prin contract este de ..... USD. Din verificări a rezultat că deși societatea a evidențiat veniturile conform contractului de antrepriză nu a impozitat diferența ..... stabilită între valoarea contractului și costul imobilului înregistrat în contabilitate la 31.12.2001.

Potrivit celor precizate la cap.2.a din decizie, societatea trebuia să emită factură către Contractor pentru această diferență având în vedere că prețul contractului nu a fost modificat pe perioada derulării contractului și nici prin actul adițional la contract iar Antreprenorul avea sarcina calculării prețului și asumării riscului.

Pe cale de consecință, diferența de venituri reprezintă diferență de preț stabilită prin contractul de antrepriză și nefacturată de antreprenor contractorului intră în baza de impozitare a TVA.

Astfel, obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor și devine exigibilă la data faptului generator .

Având în vedere prevederile legale în materie de TVA și conform celor prezentate în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să colecteze TVA în sumă de ..... lei pentru diferența de venituri nefacturată de Antreprenor Contractorului și ca urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC B SRL pentru această sumă.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ..... lei și pentru penalitățile de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.231 din OG nr.92/2003, republicată, art.4 din OUG nr.217/1999, HG nr.402/2000, art.2, 5, 10, 12, 13, 25C lit.a și b din OUG nr.17/2000, coroborate cu 3 din OG nr.92/2003, republicată, ale pct.102.1 din HG nr.1050/2004 coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## DECIDE

1. Admiterea contestației formulate de SC B SRL pentru suma de **de ..... lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea contestației formulate de SC B SRL ca neîntemeiată **pentru suma de .....lei**, reprezentând

- impozit pe profit,
- majorări/penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- majorări de întârziere aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente TVA .

3. Desființarea procesului verbal de cercetare la fața locului pentru constatările privind pierderea fiscală pe perioada 2002 – 2004, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze influența veniturilor în sumă de .....lei înregistrate la 31.03.2002 în rezultatul financiar al societății pe perioada 2002 – 2004 și să se emită Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform dispozițiilor legale.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.