

## DECIZIA NR. 24/2007

Privind : solutionarea contestatiei formulate de SC X SRL, depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. .../...2007, completata cu adresa nr.../ ....2007

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de SC X SRL, prin contestatia depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. .../...2007, completata cu adresa nr. .../ .....2007 - asupra masurii de virare a sumei de .... lei, din care : TVA = ... lei , majorari TVA = ... lei, stabilite de catre reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere / ....2007.

Avind in vedere faptul ca decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala au fost intocmite in data de ...2007, fiind comunicate in data de ...2007 (conform confirmarii de primire aflata la dosarul cauzei) - contestatia inregistrata la DGFP Vrancea in data de ...2007 a fost formulata in termenul prevazut de art. 207(1) din OG nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 206 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala .

I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

- referitor la prevederea de la art. 11 alin 1 din Legea 571/2003 (“autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are scop economic ..”), aceasta incadrare este nula deoarece organul de inspectie fiscala nu a utilizat si metodele de repunere corecta a aceleiasi tranzactii, stipulate de acelasi act normativ , alin . (2) literele a) - d) : metoda compararii preturilor, metoda cost - plus , metoda pretului de revinzare, orice alte metode recunoscute ;

- conform HG 1840/28.10.2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , referitor la art. 11(2) din Codul fiscal - in cazul in care se considera ca tranzactia nu reflecta pretul de piata al bunurilor livrate , autoritatile fiscale vor aplica cea mai adecvata dintre metodele prevazute la art. 11 alin (2) din Codul fiscal (metode de lucru expuse pe larg) ; ori , in cazul de fata organul de control nu a recurs la nici o astfel de metoda de lucru ;

- referitor la prevederea de la art. 21 alin. 4 lit c) din Legea 571/2003 invocata de organul de inspectie , aceasta se refera strict la cheltuieli care nu sunt deductibile si nicidecum la TVA ;

- in sustinerea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentind TVA , la control se invoca Legea 571/2003 si HG 44/2004 in formele lor initiale publicate , fara modificarile si completarile ulterioare .

II. Prin raportul de inspectie si decizia de impunere / ...2007 se stabileste obligatia fiscala in suma de suma de ... lei, din care : TVA = ... lei , majorari TVA = ... Lei.

Prin referatul inaintat de reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal cu adresa nr. .../ ...2007 se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

**Cauza supusa solutionarii o constituie corectitudinea stabilirii sumei de ... lei, din care : TVA = .... lei , majorari TVA = ... lei.**

SC X SRL are nr. de inregistrare la ORC Vrancea : .. si CF : RO ....

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala / ..2007 (care a cuprins perioada 01.05.2005 - 31.03.2007 se consemneaza urmatoarele :

A) . La capitolul impozit pe venitul microintreprinderilor (aspecte care au legatura cu speta care face obiectul cauzei si care nu sunt contestate)

In luna februarie 2006 societatea inregistreaza eronat direct pe costuri suma de ... lei (factura fiscala nr. .../..2006) reprezentand contravaloarea unor cheltuieli cu taxe nerecuperabile (cheltuieli vamale) aferente achizitionarii unui mijloc fix (autoturism...) pe baza de leasing financiar (contract nr. ... pe termen de 3 ani) ; au fost incalcate prevederile OMF nr. 1952/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene care mentioneaza : “costul de achizitie al unui bun este egal cu pretul de cumparare , taxele nerecuperabile, cheltuielile cu transport - aprovizionare si alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea in stare de utilizare sau intrarea in gestiune a bunului respectiv”.

Astfel, in timpul controlului - aferent lunii 02.2006 s-a majorat costul de achizitie al autoturismului de la ... lei la .. lei . Autoturismul a intrat in proprietatea societatii la data expirarii termenului de 3 ani, fiind vandut sub valoarea ramasa neamortizata cu factura fiscala nr.../..2006 la pretul de ... lei (valoare fara TVA) .

Societatea utilizeaza regimul de amortizare liniar pe o durata normala de amortizare de 5 ani , rezultind cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea pe cei trei ani de functionare in suma totala de ... lei.

In urma descarcarii din gestiune a mijlocului fix vandut rezulta cheltuieli exceptionale cu activele cedate in urma de ... lei (... lei cost de achizitie - ... lei amortizare pe cei trei ani de functionare ) din care s-a recuperat ... lei - venituri din cedarea activelor , rezultind astfel o diferenta nerecuperata din acesta tranzactie, in suma totala de .. lei . Valorificarea bunului in cauza nu s-a efectuat in urma unei licitatii .

B) La capitolul TVA : “Asa cum s-a mentionat la capitolul privind impozitul pe venitul microintreprinderilor in legatura cu legalitatea cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila , in luna februarie 2006, in urma descarcarii din gestiunea a mijlocului fix vandut rezulta cheltuieli exceptionale cu activele cedate in suma de ... lei ...din care se recupereaza ... lei venituri din cedarea activelor , rezultind astfel o diferenta nerecuperata din acesta tranzactie in suma totala de ... lei ” .

In nota explicativa data de reprezentantul societatii, acesta justifica vnzarea sub valoarea ramasa neamortizata pe motiv ca bunul a fost distrus ca urmare a unui accident rutier (care insa nu a fost demonstrat in timpul controlului cu documente justificative). Urmare analizei , s-a retinut ca paguba nerecuperata a fost ca urmare a unui accident rutier si neasigurarii bunului pina la data accidentului (societatea avea obligatia de reintregire a patrimoniului in sensul identificarii persoanei vinovate de producerea pagubei si efectuarea demersurilor de recuperare a acestora).

Paguba inregistrata din vnzarea mijlocului fix nu a fost “in folosul” operatiunilor taxabile ale societatii, fapt pentru care s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta pagubei inregistrate.

Astfel, in timpul controlului s-a majorat TVA de plata aferenta lunii februarie 2006 cu suma de ... lei pentru cheltuielile inregistrate si care nu au generat venituri taxabile (... lei x 19%) si majorari de intirziere aferente diferentei de debit stabilite in suma de .. lei pe perioada 25.04.2006 - 03.07.07 (... lei x ... zile x 0,1 %) .

**In drept**, se aplica prevederile urmatorului cadrul legal :

**Legea nr. 571/ 2003** privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare

ART. 11 alin 1 :

La stabilirea ...unei taxe ...autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”.

ART. 145(3) Dacă bunurile ...achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă : a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate ...de o altă persoană impozabilă;

ART. 137(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din : b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) ....; Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;

(3) b) ....Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

ART. 128

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată...e) bunurile constatate lipsă din gestiune..;

(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate ...pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

**In speta**, urmare analizarii argumentelor petentei, precum si a constatarilor consemnate in raportul de inspectie si decizia de impunere contestate - se retin urmatoarele :

1. Petenta nu contesta modul in care a fost prezentata la capitolele impozit pe venitul microintreprinderilor si TVA - derularea operatiunilor (fiind de altfel preluate din propria sa evidenta contabila) respectiv **nu se contesta concluzia ca valoarea reprezentind diferenta nerecuperata din tranzactie este in suma de ... lei**, obtinuta astfel:

\* valoarea de intrare autoturism = ... lei (costul de achizitie al unui bun = pretul de cumparare + taxele nerecuperabile, ...)

\* valoare amortizare pina la data vinzarii = ...lei

\* valoare ramasa neamortizata la data vinzarii = ... lei (... lei cost de achizitie - ... lei amortizare )

\* pretul de vinzare = ... lei (conform facturii fiscale)

\* diferenta nerecuperata din acesta tranzactie = ... lei .

2. **Nu se contesta nici faptul ca valorificarea bunului in cauza nu s-a efectuat in urma unei licitatii** (pagina 2 din raportul de inspectie).

3. De asemenea, **nu sunt retrase afirmatiile formulate de administratorul societatii in nota explicativa/...2007** data in timpul controlului , respectiv :

\*faptul ca autoturismul achizitionat la valoarea totala de ... lei a fost vindut in luna 02.2006 la pretul de ... lei plus TVA (fiind amortizat la momentul vinzarii in proportie de .. %) - deoarece **in luna 12.2005 acest autoturism a avut un accident** ; (acesta fiind raspunsul la intrebarea nr. 1 : “cum explicati ca in data de 25.02.2006 a fost facturat ...catre SC Y SRL autoturismul Y achizitionat in sistem de leasing financiar .....la valoarea totala de ... lei care a functionat in cadrul societatii pe o perioada de 3 ani , fiind amortizat la data vinzarii in proportie de ... % ...?”)

\* faptul ca la intrebarile 2 si 3 (2 - “au fost intocmite documente privind stabilirea avariilor produse de accident si eventual evaluarea pagubelor produse?” ; 3 - “bunul in cauza era asigurat la data accidentului ,...valoarea pagubelor produse sunt recuperabile prin asigurare?”- raspunsurile sunt “nu “ si respectiv “da ; **nu s-au facut documente de constatare**”

4. Fara a contesta datele problemei (fiind in imposibilitatea de a-si contesta propria sa evidenta contabila) - **petenta contesta cadrul legal aplicat de organul de inspectie situatiei prezentate, care a condus la stabilirea TVA aferenta “diferentei neacoperita din tranzactie”** (respectiv pentru valoarea ramasa neamortizata - care a ramas neacoperita de pretul de vnzare a milocului fix).

**5. In solutionarea contestatiei nu pot fi retinute argumentele petentei , deoarece nu sunt relevante sau nu sunt incidente spetei .**

Art. 11 alin 1 din Legea 571/2003 aplicat de organul de inspectie (coroborat cu alte articole de lege) prevede ca “la stabilirea ...unei taxe ...autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau *pot reincadra* forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”).

**Art. 11 alin (2)din Codul fiscal cu modificarile ulterioare , invocat de petenta - se refera la “tranzactii între persoane afiliate”, fapt care nu are legatura cu speta de fata.** (Petenta considera ca aplicarea art. 11 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare - este nula fara luarea in considerare a alin (2) al aceluasi articol de lege) .

Art. 11 alin (2) din Legea 571/2003 invocat de petenta prevede :

“În cadrul unei *tranzacții între persoane afiliate*, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:a) metoda comparării prețurilor...; b) metoda cost-plus...; c) metoda prețului de revânzare... ; d) orice altă metodă recunoscută ...;

*Organul de control nu apreciaza tranzactia ca fiind efectuata între persoane afiliate pentru a utiliza si metodele de stabilire a pretului de piata de la art. 11 alin (2) - asa cum considera petenta ca ar fi fost corect.*

*Mai mult , desi prin adresa nr. ../.2007 (primita de petenta in data de ..) Biroul Solutionarea Contestatiilor solicita prezentarea documentelor relevante in sustinerea contestatiei - nici petenta nu face dovada ca se afla in situatia unei tranzactii între persoanele afiliate, intelesul expresiei “persoane afiliate” fiind redat cu exactitate de ART. 7 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare :*

“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Argumentele privind faptul ca in raportul de inspectie

- se invoca si un articol de lege care se refera la impozitul pe profit ,
- nu se mentioneaza sintagma “cu modificarile ulterioare” cind se invoca Codul fiscal - nu sunt de natura sa schimbe cu nimic constatarile referitoare la TVA.

**6. Se retine faptul ca in mod justificat , la control se stabileste ca urmare unui accident de circulatie autoturismul a fost vandut fara a fi total amortizat si fara ca pretul de vnzare sa acopere valoarea ramasa neamortizata (diferenta nerecuperata din tranzactie = .. lei).**

Rationamentul organului de inspectie (formulat in baza art. 11 alin 1 din Codul fiscal care ii permite neluarea in considerare a unei tranzactii care nu are un scop economic sau reincadrarea formei unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic) este justificat :

- “paguba valorica” in suma de ... lei s-a produs ca urmare a unui accidentarii autoturismului (fapt care i-a scazut valoarea de vnzare) si ca urmare neasigurarii bunului pina la data accidentului ;

- este retinuta si culpa societatii (administratorul societatii avea obligatia de efectuare a demersurilor de reintregire a patrimoniului in sensul identificarii persoanei vinovate de producerea pagubei) ;

**Drept pentru care se poate aplica legislatia TVA in materie , sub diverse aspecte :**

**a).Recalcularea TVA dedusa initial la achizitia acestui mijloc fix - constind in retragerea dreptului de deducere a <<TVA aferenta valorii ramase neamortizate, neacoperita din pretul de vnzare >> ;** (reglarea este efectuata la data vnzarii - 02.2006) ;

Se aplica in acest caz art. 145(3) din Codul fiscal, cu modificarile ulterioare : “Dacă bunurile ...achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă : a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate...”.

In mod justificat organul de inspectie constata ca atit vnzarea mijlocului fix efectuata sub pretul de achizitie si mai mult, la un pret care nu acopera nici macar valoarea ramasa neamortizata, cit si lipsa demersurilor de recuperare a pagubei de la persoanele vinovate - nu pot fi apreciate a fi “in folosul” operatiunilor taxabile ale societatii, care sa dea dreptul la deducerea integrala a TVA aferenta achizitiei acestui mijloc fix .

(Nici in sustinerea contestatiei petenta nu prezinta documente din care sa rezulte gradul de avariere a autoturismului , conditiile in care s-a produs accidentul , persoana vinovata etc.- desi prin adresa .../ ...2007 Biroul Solutionarea Contestatiilor solicita documente relevante in sustinerea contestatiei).

Efectul este diminuarea TVA deductibila la 02.2006 , si implicit majorarea TVA de plata la 02.2006 cu suma de ... lei .

**b). Asimilarea pagubei produse prin scaderea valorii de vnzare a autoturismului datorita accidentarii cu o “lipsa in gestiune” (valorica) - situatie in care pentru paguba valorica se colecteaza TVA .**

Se aplica in acest caz Codul fiscal , cu modificarile ulterioare :

ART. 128(3) lit. e) : “Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată...bunurile constatate lipsa din gestiune..” , coroborat cu :

ART. 145(3) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din : b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e)... dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme

**c). Asimilarea pagubei produse (subliniem ca numai la modul valoric , nu si cantitativ - si numai pentru partea din valoarea autoturismului neacoperita din tranzactie) - cu situatia preluarii unui bun achiziționat ... pentru a fi pus la dispoziție altor persoane în mod gratuit ; se colectează TVA pentru valoarea care reprezintă o paguba pentru societate , respectiv pentru partea pusă la dispoziția altei societati “în mod gratuit” , intrucit accidentarea nu este dovedita cu acte constatatoare.**

Se face aplicarea Codului fiscal , cu modificarile ulterioare :

ART. 128(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate .. pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

ART. 145(3) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din : b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 ...alin (4); Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme

În baza art. 11 alin 1 din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare - organul de inspectie poate face “reincadrarea” formei unei tranzactii : valoarea neacoperita a autoturismului este “pusa la dispozitie in mod gratuit” altei societati ( intrucit nu exista documente doveditoare care sa justifice vnzarea “in pierdere”, accidentul nu este dovedit de acte constatatoare ) .

Detaliat , modul in care se poate ajunge la aceasta “reincadrare” se prezinta astfel :

- societatea achizitionarea unui autoturism ... in sistem leasing , la valoarea totala de ... **lei** ; (autoturismul a intrat in proprietatea societatii petente la expirarea termenului de 3 ani ) ;
- urmeaza vnzarea acestuia catre o alta societate la pretul de ... **lei** (pretul de vnzare reprezinta aproximativ ..% din pretul de achizitie) ;
- nu exista documente care sa justifice acesta operatiune (in afara unor explicatii referitor la accidentarea autoturismului date de administratorul societatii in nota explicativa);
- luind in considerare uzura autoturismului , in mod justificat nu se face comparatie intre pretul de achizitie si pretul de livrare, ci doar intre valoarea ramasa neamortizata a acestui mijloc fix (... **lei**) si pretul de vnzare (... **lei**) .

Fiind cazul vnzarii unui mijloc fix , sunt incidente spetei prevederile art. 17\* din Legea 15/1994 R privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale ,care prevede :

“În cazul nerecuperării integrale , pe calea amortizării a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune , agentii economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența ramasă neacoperită se include în cheltuielile excepționale, nedeductibile fiscal , pe o perioadă de maxim 5 ani , sau diminuează capitalurile proprii.”

In concluzie ,

- atit in cazul expus la pct . a) , cind se dminueaza in mod direct TVA deductibila totala din luna 02.2006 in care se produce “paguba”,

- cit si in situatiile prezentate la pct. b) si c) - cind se colecteaza in luna 02.2006 TVA aferenta “pagubei”,

- se efectueaza de fapt prin metode diferite (la momentul constatarii pagubei) **recalcularea (ajustarea) TVA dedusa initial la momentul achizitionarii mijlocului fix si nu se permite deducerea TVA aferenta valorii ramase neamortizate a mijlocului fix , care nu este acoperita din pretul de vnzare .**

In toate cele 3 rationamente - efectul este acelasi : majorarea TVA de plata in luna 02.2006 cu suma de TVA = .... lei , cu majorari aferente = ... lei (sumele contestate) .

**7. De asemenea , si articolul 137(3) lit. b) din Codul fiscal cu modificarile ulterioare - intareste ideea ca in materie de legislatie TVA - “nu se exclud din baza de impozitare orice sume care in fapt reprezinta contravaloarea bunurilor livrate”.**

Altfel exprimat, pentru partea din pretul de achizitie , care nu se recupereaza prin pretul de vnzare al bunului (deci pentru o parte nerecuperata a contravalorii bunului livrat ) - se colecteaza TVA.

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie , precum si art. 216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala ,se

#### DECIDE :

Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de ... lei, din care : TVA = ... lei , majorari TVA = ... lei, stabilite de catre reprezentantii Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere / ..2007.

Prezenta decizie poate fi atacata de contribuabil la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la comunicare , conform art. 218(2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 R, coroborat cu art. 11(1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.