

DECIZIA NR.25 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de Control Financiar Fiscal asupra contestației formulate de **SC X SRL din DEVA**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2007 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP a județului Hunedoara – Administrația Finanțelor Publice Deva.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentând:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Decizia de impunere nr. .../2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost primită de petentă în data de ...2007, potrivit celor menționate de organele de control în referatul nr. .../2008 cu privire la soluționarea contestației.

Contestația a fost depusă de **SC X SRL** la Administrația Finanțelor Publice Deva, fiind înregistrată sub nr. .../2007.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL .

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

Petenta susține că suma de ... la care s-a calculat TVA suplimentar în valoare de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă conform Codului fiscal, întrucât art. 145 alin.(3) la care se face referire în Raportul fiscal nu se referă la cheltuieli nedeductibile, ci doar la TVA și nu se specifică nici la art.21 alin.(4) faptul că dacă se vinde un mijloc fix,sau o imobilizare în curs sub prețul de cost, diferența dintre valoarea de vânzare și cea de cumpărare constituie cheltuială nedeductibilă, și consideră că suma de ... lei, precum și penalitățile aferente nu au o baza legală și se solicită soluționarea lor.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Deva au efectuat o inspecție fiscală parțială, care a avut ca obiectiv soluționarea Decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferenta lunii ... 2007.

Urmare verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală generală nr. .../2007 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2007, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate astfel:

În perioada verificată unitatea efectuează construcția unei clădiri, sumele reprezentând contravaloarea situațiilor de lucrări efectuate în principal de constructorul SC Y SRL DEVA, au fost înregistrate de unitate în contul 231 „investiții în curs”. Valoarea totală a investiției este în suma de ... lei din care suma de ... lei reprezintă TVA deductibil, iar suma de ... lei a fost înregistrată în contul de investiții.

În data de ...2006 unitatea vinde „construcția în curs” la valoarea totală de ... lei din care suma de ... lei reprezintă TVA colectat, iar suma de ... lei a fost înregistrată pe venituri.

Cu nota contabilă nr. ... / .2006 unitatea înregistrează următoarele: 658 = ... lei.

Diferența de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care a fost stabilită o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 19%).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL, are sediul în Deva, str. ..., bl. ..., ap. ..., jud. Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J... / ... / ..., CUI ..., reprezentată prin dl. O.P., în calitate de administrator.

În fapt, organele de control au constatat că pentru perioada verificată unitatea a efectuat construcția unei clădiri, sumele reprezentând contravaloarea situațiilor de lucrări efectuate în principal de constructorul SC

Y SRL DEVA, au fost înregistrate de unitate în contul 231 „investiții în curs”. Valoarea totală a investiției este în suma de ... lei din care suma de ... lei reprezintă TVA deductibil, iar suma de ... lei a fost înregistrată în contul de investiții.

În data de2006 unitatea vinde „construcția în curs” la valoarea totală de ... lei din care suma de ... lei reprezintă TVA colectat, iar suma de ... lei a fost înregistrată pe venituri, cu nota contabilă nr. ... / .2006, unitatea înregistrând următoarele: 658 = ... lei, organele de control considerând că diferența de ... lei (... lei - ... lei), înregistrată ca și cheltuială, pe contul 658, reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei (... lei x 19 %).

În drept, la pct. 55 alin.(2), pct. 61 și pct. 95 din ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*), se precizează:

55. - (2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

...

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

...

95. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.”

De asemenea potrivit prevederilor art. 21, alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

„ **ART. 21 Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

În conformitate cu prevederile art. 134 alin.(3), art. 146 alin.(1), art. 155 alin.(2) din LEGE Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, se arată:

„**CAP. 10 Regimul deducerilor**

ART. 145 Dreptul de deducere

(3) Dacă bunurile și serviciile 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, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

Din prevederile anterior citate, potrivit cărora “**data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare**” - rezultă interdicția valorificării bunurilor sub prețul de cost, în scopul diminuării bazei legale de impozitare, astfel că organele de control, în mod legal, au considerat cheltuiala cu imobilizarea corporală în curs de execuție, nerecuperată prin vânzare, ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Din textul de lege mai sus citat se reține că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată doar pentru bunurile și serviciile care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, rezultă că, deducerea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de obținerea de venituri din desfășurarea de activități taxabile, și întrucât între aceste două noțiuni nu este nici o deosebire, desfășurarea de activități taxabile înseamnă obținerea de venituri.

Prin urmare, neacordarea deductibilității fiscale la diferențele în minus rezultate ca urmare a neacoperirii costurilor și implicit a T.V.A. aferentă, se întemeiază pe o analiză concretă din punct de vedere contabil – respectiv regăsirea cheltuielilor efectuate în venituri, cât și a cauzelor care au determinat vânzarea sub cost, a inexistenței unor circumstanțe speciale care au pus respectiva societate comercială în situația fortuită de a vinde sub cost.

Așadar, în raport de elementele de fapt identificate, se reține că prețul de vânzare practicat mai mic decât costurile, nu este justificat, diminuându-se baza de impozitare, cu consecința prejudicierii bugetului

consolidat, organele de control în mod legal neacordând deductibilitatea pentru această diferență în minus și implicit a T.V.A. aferentă.

În consecință, organele de control în mod legal, au stabilit o obligație fiscală suplimentară privind taxa pe valoare adăugată, în sumă de ... lei (... lei x 19 %), **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

Pentru TVA stabilită suplimentar, în timpul inspecției fiscale au fost calculate accesorii, în conformitate cu prevederile art. 115, 116 din O.G. 92 / 2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, majorări de întârziere în sumă de ... lei .

Cu privire la această sume stabilite ca datorate, **SC X SRL** nu arată motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ **ART. 206 Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

... **c) motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„**2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

În mod legal, organele fiscale au procedat la calculul de accesorii aferente TVA, în conformitate cu art. 115 - 116 din Codul de Procedură Fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Pe cale de consecință, ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu

debitul, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC X SRL pentru suma de suma de ... lei reprezentând:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .