

DECIZIA NR. 3 / 2005

emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Hunedoara în anul 2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA a fost sesizată de Activitatea de Control Financiar Fiscal prin adresa asupra contestației formulată de **SC X SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, împotriva :

- Deciziei de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ...
 - ... **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
 - ... **penalități taxei pe valoarea adăugată;**
- Măsurilor nr. 1, 2 și 3 dispuse prin procesul verbal de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal.

Contestația formulată de **SC X SRL** a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației depusă de SC X SRL.

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

A. Cu privire la ... lei reprezentând :

- ... **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- ... **penalități taxei pe valoarea adăugată,**

stabilită prin Decizia de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

Societatea susține că nu îi sunt aplicabile actele normative invocate în cadrul procesului verbal întrucât în bilanțul contabil la

30.06.2004 (data la care s-a efectuat controlul) activele (imobilizările) sunt evidențiate pe grupe și sunt identificabile.

Petenta arată că organele de control consideră că s-a încălcat art.3 din Legea nr. 15 / 1994, republicată, referitor la immobilizările corporale și că acestea ar fi obiecte care sunt pe loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set, susținând că agentul economic cand a facturat la SC Y SRL, trebuia să factureze atunci și materialele cumpărate de la furnizori în vederea modernizărilor ulterioare.

Societatea contestatoare menționează că în acest caz nu se poate considera ca valoare totală a clădirii era valoarea ei plus materialele aprovizionate pentru modernizări, deoarece aceste materiale nu au fost încă consumate și deci nu au trecut nici dintr-un cont de immobilizări 231 „immobilizări corporale în curs” în 212 „clădiri”, această operațiune trebuind să se facă doar la recepționarea lucrărilor, petenta susținând că facturarea valorii clădirii cu doar valoarea ei este absolut corectă, arătând că în evidența contabilă pentru această sumă s-a evidențiat taxă pe valoarea adăugată colectată în contul 4427 „TVA colectată” contribuind la constituirea cumulată de TVA de plată pentru care petenta recunoaște că penalizările și majorările calculate sunt corecte.

B. Cu privire la măsurile nr. 1, 2 și 3 dispuse prin procesul verbal de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal

Societatea susține că pentru a putea depune la organele fiscale declarațiile menționate la pct. 2 la măsuri, lichidatorul trebuia să-și facă datoria avută pe perioada cât a gestionat unitatea, depunând actele necesare, urmând ca apoi unitatea să preia datele din aceste documente și să le continue, și același lucru trebuie să se facă și pentru întocmirea bilanțelor analitice a activelor immobilizate.

II. Prin procesul verbal de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal s-au constatat următoarele :

În data de 21.11.2003 **SC X SRL** a vândut imobilul societății comerciale Y SRL cu o sumă, pe care o încasează în aceeași zi

conform contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la notar în aceeași zi.

SC X SRL emite factura fiscală pentru imobilul vândut în data de 21.11.2003 abia în luna iunie 2004 disociind valoarea lucrărilor executate de valoarea clădirii, lucrări pe care le facturează în luna iunie 2004 societății comerciale Y SRL .

Valoarea investițiilor realizate prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate și înregistrate în evidența contabilă până la data întocmirii contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la notar, sunt în sumă de ... cu un TVA aferent de ... pe care societatea avea obligația ca împreună cu valoarea clădirii să le factureze la data livrării bunului așa cum prevede art. 68 alin.(1) din HG nr. 598 / 2002 privind aprobarea normelor de aplicare a Legea nr. 345 / 2002.

Organele de control au constatat că deși **SC X SRL** vinde clădirea, continuă să achiziționeze după această dată materiale de construcție și alte bunuri necesare amenajării spațiului vândut, valoarea bunurilor achiziționate după înstrăinarea imobilului fiind în sumă de ...lei cu un TVA aferent de ...lei pe care de asemenea le refacturează în luna iunie 2004 societății comerciale Y SRL.

Din documentele verificate și din explicațiile date de administratorii societății reiese că societatea a achiziționat bunuri efectuând lucrări de extindere, construcție și amenajări interioare și exterioare la imobilul, atât înainte cât și după înstrăinarea imobilului prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat la data de 21.11.2003.

Organele de control au arătat faptul că întrucât administratorul **SC X SRL** recunoaște că lucrările de execuție, respectiv montarea ferestre , tâmplărie PVC, balustrada inox și scara interioară, executare șarpantă (acoperiș) au fost executate de persoanele juridice care au livrat bunurile, acestea fiind încorporate în valoarea clădirii, societatea nu putea factura aceste bunuri după înstrăinarea imobilului, care în conformitate cu art. 3 din Legea nr. 15 / 1994, republicată, referitor la imobilizările corporale precizează că : „**Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.**”

Ca urmare a constatărilor efectuate, organele de control au stabilit că **SC X SRL** a încălcat prevederile art. 68 alin.(1) din HG nr. 598 / 2002 privind aprobarea normelor de aplicare a Legea nr. 345 / 2002 cu privire la obligația întocmirii facturii fiscale de vânzare pentru imobil și

pentru bunurile și materiale achiziționate și montate până la data vânzării, în momentul transferării dreptului de proprietate prin contract de vânzare – cumpărare autentificat la Notariat în data de 21.11.2003.

Organele de control au stabilit că societatea **SC X SRL** avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în luna noiembrie 2003, în sumă de ... lei prin aplicarea cotei de 19 % asupra bazei de impozitare stabilită de organele de control în sumă de ... lei din care ... lei reprezentând valoarea clădirii și ... lei valoarea bunurilor și lucrărilor executate și încorporate în valoarea clădirii până la data de 21.11.2003, și în conformitate cu prevederile art. 14 alin.(1) din Legea nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul livrării bunurilor, organele de control au calculat dobânzi în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei, pentru necolectarea și nevirarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor fiscale emise de către **SC X SRL** către societatea comercială Y SRL după momentul înstrăinării imobilului la care s-au făcut amenajări până la data înstrăinării.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de control, în raport cu actele normative invocate, se rețin următoarele :

SC X SRL contestă :

- Decizia de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitoare la suma de ... lei reprezentând :
 - ... lei **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
 - ... lei **penalități taxei pe valoarea adăugată;**
- Măsurile nr. 1, 2 și 3 dispuse prin procesul verbal de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal .

A . Referitor la suma de ... lei reprezentând :

- ... lei **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- ... lei **penalități taxei pe valoarea adăugată,**
cauza supusă soluționării este cu privire la legalitatea și temeinicia măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală urmare

a obligației întocmirii facturii fiscale de vânzare pentru imobilul și pentru bunurile și materiale achiziționate și montate până la data vânzării, în momentul transferării dreptului de proprietate prin contract de vânzare – cumpărare autentificat la Notariat la data de 21.11.2003.

Organele de control prin procesul verbal de inspecție fiscală au constatat că în data de 21.11.2003, **SC X SRL** a vândut imobilul compus din clădire aflată în construire și teren, societății comerciale Y SRL cu suma de ... lei, pe care o încasează în aceeași zi conform contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la notar în data de 21.11.2003.

Prin Extrasul de Carte Funciară C.F.... eliberat în data de 26.02.2004 reiese că imobilul înregistrat în C.F, cu nr. top.... compus din spațiu comercial cu P+E, terasă și teren, și cu nr. top. ... compus din clădire aflată în construire și teren, se află în întregime, în proprietatea societății comerciale Y SRL.

SC X SRL emite factura fiscală nr. ... pentru imobilul vândut în data de 21.11.2003 abia în luna iunie 2004, disociind valoarea lucrărilor executate de valoarea clădirii, lucrări pe care le facturează în luna iunie 2004 societății comerciale Y SRL.

Organele de control, în cadrul procesului verbal de inspecție fiscală, au arătat faptul că administratorul al **SC X SRL** recunoaște că lucrările de execuție, respectiv montare ferestre ..., tâmplărie PVC, balustrada inox și scara interioară, executare șarpantă (acoperiș) au fost executate de persoanele juridice care au livrat bunurile, acestea fiind încorporate în valoarea clădirii.

Valoarea investițiilor realizate prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate și înregistrate în evidența contabilă până la data întocmirii contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la notar în data de 21.11.2003, sunt în sumă de ... lei cu un TVA aferent de ... lei pe care societatea avea obligația ca împreună cu valoarea clădirii să le factureze la data livrării bunului așa cum se prevede la CAP. 3 - Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 14 alin.(1) din LEGEA nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală, în cadrul procesului verbal de inspecție fiscală, au arătat că societatea nu putea factura aceste bunuri după înstrăinarea imobilului, care în conformitate cu art. 3 din LEGEA Nr. 15 din 24 martie 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat

în active corporale și necorporale, referitor la imobilizările corporale precizează că :

„ **Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:**

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- b) mijloacele fixe.

...Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. ”

Ca urmare a constatărilor efectuate, organele de control au stabilit că **SC X SRL** a încălcat prevederile art. 68 alin.(1) din HG nr. 598 / 2002 privind aprobarea normelor de aplicare a Legea nr. 345 / 2002 cu privire la obligația întocmirii facturii fiscale de vânzare pentru imobilul și pentru bunurile și materiale achiziționate și montate până la data vânzării, în momentul transferării dreptului de proprietate prin contract de vânzare – cumpărare autentificat la Notariat din data de **21.11.2003**.

În cadrul procesului verbal de inspecție fiscală, organele de control au stabilit că societatea **SC X SRL** avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în luna noiembrie 2003, în sumă de ... lei prin aplicarea cotei de 19 % asupra bazei de impozitare stabilită de organele de control în sumă de ... lei din care:

- ... lei reprezentând valoarea imobilului vândut în data de 21.11.2003;
- ... lei valoarea bunurilor și lucrărilor executate și încorporate în imobilul vândut, la data de 21.11.2003,

conform situației privind facturile de cumpărare până în data de 21.11.2003 (anexei nr. 1 la procesul verbal de inspecție fiscală);

În fapt, în data de 21.11.2003, dl..., în calitate de reprezentant legal (asociat unic) al **SC X SRL** a vândut imobilul cu suma de ...lei (care nu include TVA), pe care o încasează în aceeași zi conform contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la Biroul Notarului Public ...în data de 21.11.2003.

Cu toate că în cadrul procesului verbal încheiat la **SC X SRL** se menționează că din evidențele organului fiscal reiese că prin încheierea nr.../ ... emisă de Tribunalul... s-a dispus deschiderea procedurii de faliment față de debitoarea **SC X SRL**, totodată ridicându-se acesteia dreptul de a-și administra bunurile și de a-și conduce activitatea și s-a dispus dizolvarea acesteia, fiind numit lichidator dl..., acesta având atribuțiile prevăzute de art. 23 din Legea nr. 64 / 1995 , modificată, iar prin

sentința civilă nr. ... / ... pronunțată de Tribunalul... în dosar nr. ... / ... s-a dispus închiderea procedurii de faliment a **SC X SRL**, în conformitate cu art. 119 din Legea nr. 64 / 1995 , modificată și completată, referitor la cele menționate mai sus, organul de control nu face precizarea dacă la data de 21.11.2003 dl. ..., în calitate de reprezentant legal (asociat unic) al **SC X SRL** putea să dispună asupra bunurilor **SC X SRL**, respectiv dacă a respectat prevederile Secțiunii a 6-a Falimentul, art. 78 din Legea nr. 64 / 1995, care arată :

„ Deschiderea procedurii ridică debitorului dreptul de a-și administra bunurile din avere și de a dispune de ele, dacă nu și-a declarat, în condițiile art. 26 alin. (1) lit. f), intenția de reorganizare.”

Față de cele menționate mai sus, în actul de control nu s-a precizat dacă societatea contestatoare a evidențiat în contabilitate încasarea prețului din contract, cu toate că în contractul de vânzare – cumpărare s-a menționat :

“Prețul vânzării, stabilit de comun acord, este de ... lei (...) lei (care nu include TVA) și care a fost achitat azi data semnării și autentificării actului. ”

Mai mult, obiectul vânzării fiind un imobil era necesară întabularea acestuia în Cartea Funciară, conform art. 22 din Legea nr. 7/1996, Legea cadastrului și a publicității imobiliare, care precizează:

“Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil.”,

în consecință, prin Extrasul de Carte Funciară C.F. nr. ... / eliberat în data de ... reiese că imobilul înregistrat în C.F. nr. ... / ... a localității ...:

- cu nr. top. ...compus din lot. Nr. 1 spațiu comercial cu P+E, terasă și teren, în suprafață de ... mp.
- cu nr. top. ... - lotul Nr. 2 compus din clădire aflată în construire și teren, în suprafață de ... mp., se află în întregime, în proprietatea societății comerciale Y SRL .

Astfel, transferul dreptului de proprietate asupra imobilului se considera efectuat în momentul autentificării contractului, fapt confirmat atât de data autentificării contractului 21.11.2003, dar și ulterior de Extrasul de Carte Funciară C.F. nr. ... eliberat în data de 26.02.2004 .

În drept, în conformitate cu art. 6 și 13 din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată:

“ ART. 6

(1) **Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.**

(2) **Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”**

ART. 13

(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.”

Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, art. 3, art. 4 art.11 precizează :

„ ART. 3

Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;**
- b) mijloacele fixe.**

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

ART. 4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

...b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe. Acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

...d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

ART.11

[...] Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, așa cum a fost modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 568/2000, în vigoare în perioada supusă verificării, se precizează :

7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

...b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcțiune, cu ocazia recepției finale, amortizarea se va determina în funcție de valoarea finală, iar valoarea neamortizată până la acea dată se va recupera pe durata normală de utilizare rămasă;

...d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea, la anexa nr. 3 “Monografie privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni legate de amortizarea mijloacelor fixe și scoaterea din funcțiune a acestora” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15 / 1994, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.

909/1997 se precizează modul de înregistrare în contabilitate a acestor operațiuni.

Se reține însă că organele de control trebuiau să verifice dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt reflectate la cheltuieli de investiții și existența documentelor justificative pentru cheltuielile de investiții efectuate, dacă sunt investiții efectuate la mijloacele fixe, și care au îmbunătățit parametrii tehnici inițiali, **și au majorat valoarea de intrare a mijlocului fix.**

Se reține că nici prin actul de control contestat și nici prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control nu au precizat dacă, așa cum susține contestatoarea, în acest caz nu se poate considera ca valoare totală a clădirii era valoarea ei de ... lei plus materialele aprovizionate pentru modernizări, deoarece aceste materiale nu au fost încă consumate și deci nu au trecut nici dintr-un cont de imobilizări 231 „imobilizări corporale în curs” în 212 „clădiri”, organele de control neanalizând evoluția conturilor 212 „Mijloace fixe”, 231 „imobilizări corporale în curs” și conturile de stocuri, înainte și după vânzarea imobilului, atât la **SC X SRL**, cât și la SC Y SRL.

De asemenea nu s-a analizat dacă **SC X SRL** avea în obiectul de activitate executarea de lucrări de construcții, respectiv montarea ferestre , tâmplărie PVC, balustrada inox și scara interioară, executare șarpantă (acoperiș), etc., care au fost facturate către SC Y SRL prin facturile :

- Execuție lucrări șarpantă;
- Execuție învelitori conf. anexa;
- Executat și montat tâmplărie PVC+geam termopan;
- Executat și montat tâmplărie PVC+geam termopan;

În funcție de cele arătate mai sus, se va analiza dacă în speță sunt aplicabile prevederile CAP. 3 - Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 14 alin.(1) din LEGEA nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, se arată :

„ 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. ”

Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 3 precizează :

„ART. 3

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.

(2) În sensul prezentei legi, prin bunuri la care se face referire la alin. (1) se înțelege:

a) bunurile mobile corporale, cum sunt: materiile prime, materialele, obiectele de inventar, mijloacele fixe care pot fi detașate;

b) bunurile imobile, cum sunt: locuințele, construcțiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate pentru alte activități, terenurile agricole, terenurile pentru construcții și cele adiacente construcțiilor, inclusiv cele aferente localităților urbane sau rurale pe care sunt amplasate construcții sau alte amenajări;

c) bunurile de natură mobilă care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși sau care devin bunuri imobiliare prin destinație;”

De asemenea, la art. 22 alin. (3-4) și (6) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată :

„(3) Au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale teritoriale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

...(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz.”

iar la art. 68 alin.(2) din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează următoarele:

„ (2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3) și (4), prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, la data finalizării prestării serviciilor sau, după caz, la sfârșitul lunii în care prestarea serviciilor a fost finalizată, în funcție de natura acestora. Pentru avansurile încasate se aplică și prevederile alin. (5).”

Având în vedere cele reținute mai sus, se va propune Desființarea Deciziei de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei reprezentând :

- ... lei **dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- ... lei **penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, și a procesului verbal de inspecție fiscală ... încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal.**

B. Cu privire la măsurile nr. 1, 2 și 3 dispuse prin procesul verbal de inspecție fiscală ... încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal, cauza supusă soluționării este de a stabili dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi în soluționarea pe fond, cu privire la legalitatea și temeinicia măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală în sarcina contestatoarei, în condițiile în care prin procesul verbal de inspecție fiscală, act prin care se finalizează activitatea de inspecție fiscală, contribuabilului nu poate fi impus, potrivit legii, acesta având calitatea unui act premergător, care stă la baza emiterii actului administrativ fiscal.

În fapt, urmare a verificării efectuate la **SC X SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Control Financiar Fiscal au stabilit în sarcina contestatoarei, măsuri printr-un proces-verbal de inspecție fiscală.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art.82 și art.83 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI

Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală :

„ Art.2 (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata. ...

Art. 83 (2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.”

Potrivit art. 2 din ORDINUL MINISTERULUI FINANȚELOR PUBLICE nr. 1109 / 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului : "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" :

„ În baza art. 83 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, competenta de a emite "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" revine organelor de inspectie fiscala care au efectuat inspectia fiscala.”

De asemenea, prin art. 2 din ORDINUL MINISTERULUI FINANȚELOR PUBLICE Nr. 1939 din 28 decembrie 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, publicat în Monitorul Oficial Nr. 34 din 11 ianuarie 2005, se prevede :

„ În baza art. 83 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, competența de a emite formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.”

Având în vedere articolele invocate, se reține ca în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, precum și măsuri, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

În conformitate cu art. 105 și 106 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, **raportul de inspecție fiscală și procesul verbal reprezintă acte premergătoare, semnate unilateral sau bilateral, care stau la baza emiterii deciziilor de impunere, respectiv Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală** - și prin urmare nu sunt acte administrative fiscale.

Se reține, totodată că procesul verbal și raportul fiscal sunt acte prin care se finalizează activitatea de inspecție fiscală cuprinzând constatările organelor fiscale și se întocmesc în conformitate cu procedura prevăzută la titlul VII din codul de procedură fiscală.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul verbal nu produce potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește nici un raport obligațional între contribuabilul controlat și bugetul de stat, de aceea nu sunt susceptibile de a fi puse în executare și pe cale de consecință, de a fi contestate.

Stabilirea obligațiilor bugetare, suplimentare, formează obiectul unui titlu distinct din Codul de procedură fiscală, respectiv titlul VI, prevederile acestuia **fiind de strictă interpretare și aplicare, nu pot fi extrapolate prin stabilirea creanțelor bugetare și a măsurilor în alt mod decât cel dispus în mod expres de lege, ceea ce ar avea ca efect golirea de conținut a normelor legale**.

Se reține, de asemenea ca dispozițiile art. 105-106 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, trebuie interpretate coroborat cu cele ale art. 82-87 din același act normativ, organul de inspecție fiscală neputând stabili măsuri, prin două titluri de creanță diferite, emise unul în baza celuilalt.

În consecință, stabilirea diferențelor de impozite și taxe, precum și a măsurilor, prin procesul verbal este contrară dispozițiilor legale, iar excepția necompetenței materiale de a dispune în sarcina contribuabilului obligații de plata și măsuri în alt mod decât cel expres prevăzut de lege, este absolută, organul de soluționare putând ridica aceasta excepție și din oficiu.

În aceste condiții, se reține că cercetarea fondului cauzei nu mai este posibilă, în acest sens fiind și dispozițiile art. 182 alin.5 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

„ Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei. ”

Luând în considerare faptul că în speță, contestatorului i-au fost stabilite măsuri printr-un act căruia Codul de procedură fiscală nu îi conferă calitatea de act administrativ fiscal, respectiv procesul verbal ... încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, Biroul de Soluționare a Contestațiilor, se propune anularea măsurilor dispuse prin acest act, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la stabilirea măsurilor prin emiterea unei Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, având la bază constatările efectuate la control și consemnate în procesul verbal, în conformitate cu dispozițiile art. 106 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 2 din ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 1939 din 28 decembrie 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală".**

Totodată, societatea va avea posibilitatea de a contesta dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile TITLULUI IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, art.174 și următoarele din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul ORDONANȚEI GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile ORDINULUI MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 1939 din 28

decembrie 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", se

DECIDE :

1. Desființarea Deciziei de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei reprezentând :

-...lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
-...lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
și a procesului verbal de inspecție fiscală nr. ... încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei reprezentând :

- ... lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control decât cea care a încheiat procesul verbal contestat pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prin noul act de control se vor analiza și celelalte argumente ale societății .

2. Anularea măsurilor din procesul verbal încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal, stabilite în sarcina SC X SRL, urmând ca organul de inspecție fiscală să analizeze și să valorifice constatările efectuate prin procesul verbal la emiterea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit legii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 30 de zile de la comunicare.