

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 628 din 20 iulie 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din comuna A, județul B

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr. din 13 iunie 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../14 iunie 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din comuna A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 10 mai 2012*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr..... încheiat la data de 10 mai 2012* de consilieri din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 11 mai 2012.

În conformitate cu prevederile *art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr./07 iunie 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în comuna A – sat A, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei – din care:

- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* lei;
- *accesorii de plată aferente TVA* lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"S.C. X S.R.L. [...], prin reprezentantul său legal, în temeiul art.205 și 207 din O.G. nr.92/2003 [...], formulează următoarea:

C O N T E S T A Ț I E

împotriva Deciziei de impunere/10.05.2012 [...] și a Raportului de inspecție fiscală/10.05.2012 comunicate societății noastre la data de 11.05.2012.

Obiectul contestației îl reprezintă T.V.A. în sumă de lei stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare, [...], urmare neacordării de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei în sumă de lei și majorare a taxei pe valoarea adăugată colectată cu lei.

Pe cale de consecință nu suntem de acord cu stabilirea de accesorii în cuantum de lei.

În cauză societatea noastră nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală [...], pentru motivele de fapt și de drept pe care le vom arăta în continuare.

[...] **Referitor la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de lei**

ÎN FAPT, S.C. X S.R.L., [...] care desfășoară activitate de cultivare a cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, din surse proprii de finanțare, respectiv din profitul net realizat în exercițiile precedente, are în derulare investiții în curs reprezentând **HALĂ DEPOZITARE**.

Pentru realizarea acestei investiții **specifice activității desfășurate**, [...] pe baza facturilor emise de prestatori/furnizori a efectuat achiziții de bunuri și servicii conform contractelor anterior încheiate.

Astfel, [...] pentru investiția hală depozitare înregistrată în contul contabil 231 [...], în baza a opt facturi de achiziție de la doi operatori interni a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei [...]. Înregistrarea în evidența contabilă [...] a fost efectuată conform prevederilor pct.56 din O.M.F.P. nr.3055/2009 [...].

ÎN DREPT, S.C. X S.R.L., în perioada martie – septembrie 2011, a dedus taxă în sumă de lei cu respectarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal [...] așa cum este reglementat la art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ invocat anterior.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei [...] invocând faptul că termenul de finalizare a construcției negociat prin contract [...] nu a fost respectat precum și faptul că nu a fost efectuată recepția finală a halei. De asemenea a fost invocat ca deficiență [...] faptul că până la data terminării verificării nu a fost efectuată intabularea halei de depozitare cereale.

Constatările echipei de inspecție fiscală se bazează pe nerespectarea de către societatea noastră a prevederilor art. 134¹ alin.(6) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ.

În cuprinsul deciziei de impunere și a R.I.F. nu au fost consemnate deficiențe privind documentele legale în baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de lei [...].

[...] Considerăm că prevederile art.134¹ alin.(6) din Codul fiscal nu sunt aplicabile operațiunilor în cauză deoarece societatea noastră nu se află în situația livrării unor bunuri.

Așa cum am prezentat, S.C. X S.R.L. are reflectată în patrimoniul firmei investiția în curs la care facem referire și nu există niciun document care să fie invocat de reprezentanții A.I.F. care să conducă la concluzia că ar exista intenția noastră de a înstrăina investiția hală depozitare așa cum am arătat anterior.

Mai mult, la pct.45 alin.(6) din Normele metodologice date în aplicarea prevederilor art.145 din Codul fiscal, forma la zi, se prevede expres: [...].

[...] În concluzie, S.C. X S.R.L. care a înregistrat în evidența contabilă imobilizări în curs de execuție, pe bază de documente legale, pentru care a exercitat dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile beneficiază de dreptul de deducere a taxei în cuantum de lei.

Potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. este condiționată de utilizarea bunurilor în folosul operațiunilor sale taxabile. Codul fiscal nu condiționează taxa de dedus de alte elemente, în speță de punerea în funcțiune, sau de deținerea altor documente reglementate de acte normative – intabularea – situații ce nu au fost preluate ca obligatorii și concomitente în Codul fiscal.

În consecință societatea noastră a procedat corect la deducerea taxei în cuantum de lei considerând că argumentele noastre sunt temeinice și fundamentate legal.

Referitor la majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de lei

ÎN FAPT, S.C. X S.R.L., în luna februarie 2011, a înregistrat în contabilitate scoaterea din evidență a unor bunuri de natura imobilizărilor corporale, semințe, îngrășăminte chimice și mărfuri consecința producerii unui incendiu la sediul firmei [...]. Evenimentul a fost consemnat la data producerii în procesul verbal de intervenție nr..... din 22.02.2011 încheiat de reprezentanți ai Inspectoratului pentru Situații de Urgență Ploiești care au estimat natura pierderilor, dar și a cantităților degradate total sau parțial în incendiu.

În temeiul pct.2 alin.(1) lit.e) din anexa 1 a O.M.F.P. nr.2861/2009 [...] S.C. X S.R.L. a efectuat inventarierea faptică a bunurilor rămase în stoc după producerea incendiului. [...].

S.C. X S.R.L. a reflectat în evidența contabilă rezultatele inventarierii și a recunoscut pierderile prin înregistrarea pe costuri a bunurilor materiale distruse, [...].

Concomitent cu scoaterea din evidență a bunurilor de natura imobilizărilor corporale au fost recuperate deșeuri care au fost valorificate prin vânzare la firme specializate și autorizate în acest domeniu. [...].

Referitor la incendiul produs Inspectoratul Județean de Poliție B a întocmit referatul înregistrat sub nr..... din 28.03.2011 prin care urmare cercetărilor specifice a deliberat faptul că nu sunt persoane care se fac vinovate de evenimentele produse.

[...] Față de cele arătate, considerăm că, în mod corect societatea noastră nu a inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată contravaloarea bunurilor distruse în incendiu, **ÎN DREPT** fiindu-ne aplicabile următoarele prevederi din Codul fiscal (text aplicabil în 2011): Art.128 (8) [...]. Pct..6. Norme metodologice: (11) [...]; (12) [...].

[...] Mai mult, în decizia de impunere și R.I.F. sunt invocate prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal considerându-se că bunurile depreciate urmare incendiului produs la data de 22.02.2011 sunt lipsă la inventar ignorându-se faptul că bunurile scoase de S.C. X S.R.L. din evidență au fost depreciate urmare unui caz de forță majoră (incendiu).

Prevederile legale invocate de organele de control se referă la obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile constatate lipsă din gestiune, ori în situația existentă la S.C. X S.R.L. avem cazul unor bunuri distruse într-un incendiu consemnat în documente oficiale ([...]).

[...] Chiar dacă, S.C. X S.R.L. ar fi avut obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile distruse într-un incendiu consemnat în documente oficiale ([...]) considerăm că prin decizia de impunere și R.I.F. a fost stabilită eronat baza de impozitare care include și sume pentru care nu s-a dedus T.V.A. Astfel că, în baza de impozitare a bunurilor de natura imobilizărilor corporale distruse în incendiu reprezentând valoarea rămasă neamortizată a fost inclusă și valoarea reevaluărilor (105 = 212 lei). Totodată, inspecția fiscală nu a avut în vedere suma de lei, sumă cu care a fost diminuată taxa dedusă din factura de achiziții semințe urmare acordării unui discount de 35%. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr..... din 10 mai 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr..... din 10 mai 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 10 mai 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 august 2009 – 31 ianuarie 2012 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă

negativă de lei și opțiune de rambursare aferent acestei perioade, transmis și înregistrat la organul fiscal sub nr.-2012/21 februarie 2012.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..... din data de 10 mai 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr..... din 10 mai 2012.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr.571/2003 [...], H.G. nr.44/2004 [...], respectiv obiectivelor precizate în Tematica de control privind activitatea producătorilor de cereale și plate tehnice, transmisă de A.N.A.F. sub nr.807030/27.01.2012.

"[...] TVA colectată

În perioada august 2009 – ianuarie 2012, S.C. X S.R.L. a înregistrat TVA colectată în sumă totală de lei (anexa nr.1), [...].

"[...] Față de TVA colectată în sumă de lei, [...], la control a fost stabilită o taxă în cuantum de lei (anexa nr.1), mai mult cu lei.

Deficiența care a condus la stabilirea TVA colectată suplimentar [...], constă în înregistrarea de S.C. X S.R.L. a sumei totale de lei, reprezentând contravaloare bunuri complet distruse sau degradate, respectiv lipsa din gestiune din alte cauze decât cele de forță majoră sau calamități naturale, fără a calcula TVA colectată aferentă, contrar art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm că S.C. X S.R.L. a încheiat cu Groupama Asigurări SA polița de asigurări pentru clădiri nr...../27.02.2010, valabilă până la 26.02.2011.

S.C. X S.R.L. nu a beneficiat de despăgubiri din partea Groupama Asigurări SA, deși incendiul s-a produs în data de 22.02.2011, întrucât rata nr.4 din prima de asigurare, scadentă în data de 26.11.2010, nu a fost achitată.

La control a fost prezentat Procesul verbal nr..../22.02.2011, încheiat de I.S.U. B, potrivit căruia, incendiul izbucnit în data de 22.02.2011 la S.C. X S.R.L. a avut ca sursă efectul termic produs de o sobă de încălzire nesupravegheată, fiind favorizat de depozitarea în apropiere de materiale combustibile.

Din verificarea efectuată s-a constatat că S.C. X S.R.L. a înregistrat în rulajul debitor al contului contabil 671 "Cheltuieli excepționale" (luna februarie 2011), respectiv în rulajul debitor al contului contabil 105 "Rezerve din reevaluare" (decembrie 2011, prin ștornare parțială rulaj cont 671), suma totală de lei, reprezentând contravaloare bunuri complet distruse sau degradate în incendiu, respectiv lipsa în gestiune, astfel:

* lei / materiale (semințe și îngrășăminte chimice);

* lei / mărfuri (porumb);

* lei / valoare rămasă de amortizat pentru mijloace fixe distruse complet, ce nu puteau fi casate;

* lei valoare rămasă de amortizat pentru clădirile ([...]) distruse în timpul incendiului, respectiv lipsă din gestiunea unității.

Bunurile în valoare de lei/materiale, respectiv lei/mărfuri, complet distruse în incendiu, sunt de natura stocurilor care nu mai există fizic fiind lipsă din gestiune – operațiune asimilată unei livrări de bunuri potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

Menționăm că bunurile în cauză nu se regăsesc în excepțiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu pct.(6) alin.(10) din H.G. nr.44/2004 [...], întrucât raportul oficial întocmit de ISU B nu certifică existența unor cauze de forță majoră, ci mai mult, precizează drept cauză a incendiului, eroarea umană (nesupravegherea mijlocului de încălzire și de pozitarea în apropiere de materiale combustibile), posibil de evitat și prevenit prin implicarea responsabilă a reprezentanților unității ([...]).

[...] Prin urmare, incendiul produs în data de 22.02.2011 la S.C. X S.R.L. s-a datorat unor condiții de altă natură decât cele de forță majoră, respectarea de către reprezentanții unității a unor condiții minime de securitate și siguranță a depozitării stocurilor de materiale putând conduce la evitarea acestui eveniment.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, conform art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal este constituită din prețurile de achiziție a bunurilor în cauză.

În mod similar, scoaterea din evidență a mijloacelor fixe în valoare de lei, distruse complet în incendiu, ce nu puteau fi casate, sunt lipsă din gestiune din alte motive decât calamități naturale sau cauze de forță majoră și constituie livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată, conform art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 [...].

Baza de impozitare a acestei operațiuni asimilată unei livrări de bunuri se determină conform prevederilor de la art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal și pct.18 alin.(4) din normele metodologice [...] aprobate prin H.G. nr.44/2004 [...], respectiv valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate.

Clădirile ([...]) evidențiate de S.C. X S.R.L. a fi distruse complet în incendiul din 22.02.2011, au fost achiziționate în baza contractului de vânzare-cumpărare fn/18.12.2001[...], fiind supuse reevaluării în anul 2007.

În procedul verbal al I.S.U. B, semnat de administratorul S.C. X S.R.L., la rubrica privind consecințele evenimentului, referitor la clădiri, se menționează că "au ars: acoperiș lemn cu învelitoare de tablă apx.150 m²" respectiv că "s-a degradat fațada clădire administrativă".

Potrivit extrasului de Carte Funciară din 08.07 2011 emis de Oficiul Cadastrului Funciar B în baza adeverinței nr.811/07.04.2011 eliberată de Primăria A, clădirile ([...]), au fost radiate de pe rol-ul S.C. X S.R.L..

Tinând cont de cele de mai sus, rezultă că bunurile de capital menționate nu mai există fizic, prin urmare nu puteau fi casate și nu pot fi supuse ajustărilor prevăzute la art.149 din Codul fiscal, întrucât acestea sunt lipsă din gestiune din alte motive decât calamități naturale sau cauze de forță majoră.

[...] În concluzie, urmare deficienței constatate, în baza art.128 alin.(4) lit.d) și art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu pct.18 alin.(4) din normele metodologice [...] aprobate prin H.G. Nr.44/2004 [...], respectiv art.140 alin.(1) din Codul fiscal, **la control s-a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar în cuantum de lei, aferentă unei baze de calcul în sumă totală de lei, reprezentând contravaloare bunuri complet distruse sau degradate, respectiv lipsa din gestiune din alte cauze decât cele de forță majoră (anexa nr.1).**

T.V.A. deductibilă

[...] Față de T.V.A. deductibilă în sumă de lei, evidențiată de unitate în perioada verificată, **la control a fost stabilită o taxă în sumă de lei, mai puțin cu lei** (anexa nr.1).

Din verificarea efectuată s-a constatat că, în perioada martie–septembrie 2011 S.C. X S.R.L. a evidențiat TVA deductibilă în cuantum de lei, aferentă unei baze de calcul în sumă de lei, reprezentând contravaloare materiale și lucrări de construcții facturate de S.C. Com S.R.L. și S.C. S.R.L. (anexa nr.6).

La control a fost prezentat contractul de antrepriză FN/15.03.2011 încheiat între S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. în calitate de executant, având ca obiect "elaborare proiect tehnic de execuție și lucrări de construcții la obiectiv hală depozit situată în comuna A".

Potrivit clauzelor contractuale [...], termenul de execuție a lucrărilor de construcții a fost 15.07.2011, valoarea totală a contractului de Eur fără TVA, fiind "la cheie" [...].

Suma de lei, reprezentând contravaloare materiale și lucrări de construcții facturate [...], a fost înregistrată [...] în soldul debitor al contului contabil 231 "Imobilizări în curs" din bilanța de verificare întocmită la 31.01.2012.

Până la data prezentei verificări, deși termenul de execuție negociat a fost 15.07.2011, S.C. X S.R.L. [...], nu a efectuat recepția finală a acestei construcții.

Până la data prezentei verificări S.C. X S.R.L. nu a efectuat intabularea clădirii, hala fiind ridicată fără autorizație de construcție potrivit legii, prin care să fie certificată perioada de execuție a clădirii, constructorul și beneficiarul obiectivului în cauză, respectiv destinația clădirii aprobată spre a fi ridicată în folosul proprietarului.

Totodată, înscrisul în Cartea Funciară (intabularea) pentru clădirea în cauză, reprezintă în fapt atestarea dreptului de proprietate al S.C. X S.R.L. asupra construcției, justificând prin urmare înregistrarea construcției în patrimoniul unității ca bun de capital destinat realizării obiectivului de activitate.

Consecința deficienței de mai sus, constă în majorarea nejustificată a TVA deductibilă aferentă perioadei supusă verificării, răspunderea în acest caz aparținând administratorului societății, singura persoană în măsură să obțină autorizația de construcție, să recepționeze construcția și în final să procedeze la intabularea halei.

[...] Potrivit precizărilor art.134' alin.(6) din legea nr.571/2003, [...], pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, faptul generator are loc la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Pe cale de consecință, având în vedere că societatea nu poate dovedi deținerea în patrimoniu a obiectivului "hală depozit", potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, [...], la control nu a fost acordat dreptul de deducere în perioada martie 2011 – ianuarie 2012 (anexa nr.6) pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

T.V.A. de recuperat

[...] Având în vedere cele prezentate anterior, așa cum rezultă din datele înscrise în anexa nr.1 la raport, față de TVA de rambursat în sumă de lei evidențiată de unitate în soldul debitor al contului contabil 4424 "TVA de recuperat" din bilanța de verificare încheiată la 31.01.2012, la control a fost stabilită suma de lei, **mai puțin cu lei, din care lei reprezintă TVA colectată suplimentar, respectiv lei reprezintă TVA pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere.**

[...] Conform art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003 R, pentru diferența suplimentară au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de lei (anexa nr.1.1). [...]."

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din 10 mai 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "X" S.R.L. reprezentate de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 august 2009 – 31 ianuarie 2012, deficiențele constatate la această obligație fiscală fiind contestate integral de societatea comercială, respectiv **debit suplimentar de plată la TVA** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă de lei.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), platelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" – cod CAEN 111.

1) Conform celor consemnate în RIF – pag.5-6, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială contestatoare **nu are dreptul să deducă TVA deductibilă** în sumă de lei aferentă unor **achiziții de bunuri și servicii** din perioada martie–septembrie 2011, în sumă totală de lei (valoare fără TVA), evidențiate în contabilitate ca imobilizări corporale în curs (cont 231).

Întrucât societatea comercială contestatoare nu a făcut dovada în timpul inspecției fiscale că investiția "hală depozit" pentru care au fost efectuate aceste achiziții este deținută legal în patrimoniu său (lipsă autorizație de construcție și intabulare în cartea funciară), organele de control au apreciat că această construcție nu este destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În consecință, au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de lei, stabilind această sumă ca TVA de plată suplimentară și care a diminuat TVA de recuperat solicitată la rambursare.

2) Conform celor consemnate în RIF – pag.3-5, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială contestatoare **are obligația de a colecta suplimentar TVA** în sumă de lei, aferentă sumei totale de lei reprezentând contravaloarea bunurilor complet distruse sau degradate ca urmare a incendiului din data de 22 februarie 2011 de la sediul S.C. "X" S.R.L..

Conform Procesului–Verbal nr...../22 februarie 2011 încheiat de organele de intervenție din cadrul I.S.U. B, s-a stabilit ca drept cauză a izbucnirii incendiului efectul termic produs de o sobă de încălzire lăsată nesupravegheată și depozitarea în apropierea acesteia de materiale combustibile.

În aceste condiții, bunurile distruse sau degradate ca urmare a incendiului au fost considerate la inspecția fiscală ca lipsă din gestiune din alte cauze decât cele de forță majoră sau calamități naturale.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d), art.137 alin.(1) lit.c) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei stabilite la suma de lei.

Pentru diferența suplimentară de plată la TVA în sumă totală de lei (..... lei + lei), la control au fost calculate și **accesorii de plată** (dobânzi/majorări de întârziere) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr..... din 10 mai 2012, respectiv **debit suplimentar de plată la TVA** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă de lei.

În susținerea cauzei, în ceea ce privește anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de lei, societatea comercială arată că nu au fost constatate deficiențe privind documentele legale în baza cărora a fost exercitat dreptul de deducere a TVA, organelor de control invocând ca motive pentru anularea dreptului de deducere a TVA faptul că termenul de finalizare a construcției nu a fost respectat, nu s-a efectuat recepția finală și nu s-a efectuat intabularea halei de depozitare cereale.

Contestatoare arată faptul că hala a fost construită pentru a fi utilizată în folosul operațiunilor sale taxabile, iar art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal "*... nu condiționează taxa de dedus de alte elemente, în speță de punerea în funcțiune, sau de deținerea altor documente reglementate de acte normative – intabularea – situații ce nu au fost preluate ca obligatorii și concomitente în Codul fiscal.*"

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de lei, societatea comercială contestatoare consideră că în mod corect nu a inclus în baza de impozitare a TVA contravaloarea bunurilor distruse în incendiu, invocând ca temei legal prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal și cele ale pct.6 alin.(11) și alin.(12) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (texte aplicabile în anul 2011).

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorată bugetului de stat diferența de plată la TVA în sumă de lei, întrucât:**

1) Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă de lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii:

În fapt, societatea comercială contestatoare a înregistrat în perioada martie–septembrie 2011, în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs", materiale și servicii în sumă totală de lei (fără TVA) aferente investiției "Hală depozit".

Conform contractului de antrepriză din 15 martie 2011 încheiat cu executantul lucrărilor de construcții–montaj a fost stabilit termenul de 15 iulie 2011 pentru finalizarea investiției.

La data inspecției fiscale, conform bilanței de verificare întocmită de S.C. "X" S.R.L. la data de 31 ianuarie 2012, investiția este în continuare evidențiată în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs", fără a fi dată în folosință și fără a fi înregistrată în contul contabil 212 "Construcții".

Conform celor consemnate în RIF, la control nu a fost prezentată nicio dovadă privind construcția legală a halei, respectiv autorizație de construcție. De asemenea, nu a fost prezentat procesul–verbal de recepție finală a imobilului și nici dovada intabulării acestuia, nedovedindu-se astfel că societatea comercială este proprietara construcției.

Pe cale de consecință, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;",

societatea comercială contestatoare **nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea deductibilă** în sumă totală de lei (..... lei x 24%) înscrisă în facturile de achiziții și servicii aferente investiției, întrucât la data inspecției fiscale din 10 mai 2012 nu a dovedit că această investiție este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În mod eronat societatea comercială contestatoare susține în această cauză aplicarea pct.45 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (referitoare la art.145 alin.(2) din Codul fiscal), în sensul că își poate păstra dreptul de deducere exercitat inițial pentru investiție – invocând și Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 [...] – întrucât acest document se referă la situația în care o imobilizare corporală în curs nu se mai finalizează și are la bază o decizie de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, situație care nu se regăsește în speța analizată.

Nici situația prezentată în Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 [...], prin care s-a stabilit că dreptul de deducere poate fi păstrat și în situații în care achizițiile de bunuri și servicii nu sunt utilizate pentru activitatea economică din motive obiective, care nu depind de voința contribuabilului, nu se regăsește în speța analizată, întrucât societatea comercială nu a prezentat motivele obiective, independente de voința sa, care au condus la neutilizarea construcției pentru activitatea economică.

În fapt, executarea clădirii fără autorizație de construcție, achitarea integrală a datoriilor față de constructor pentru predarea imobilului "la cheie" (clauză contractuală expres asumată de părți), dar fără a efectua punerea în funcțiune și recepția finală a clădirii, respectiv neînscrierea nici până în luna mai 2012 în Cartea funciară a imobilului finalizat încă din luna iulie 2011 (conform contractului), nu constituie motive obiective incidente prevederilor pct.45 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (referitoare la art.145 alin.(2) din Codul fiscal).

În concluzie, deși societatea comercială contestatoare a prezentat facturi emise de furnizorii de materiale și servicii, conform prevederilor art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nu are dreptul să deducă TVA deductibilă aferentă în sumă totală de lei, întrucât nu a justificat destinația investiției înregistrate în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs" – așa cum este stabilit la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (mai sus citat).

Conform art.134 alin.(1) din Codul fiscal, în ceea ce privește TVA, faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea TVA, iar conform art.134² alin.(1) din Codul fiscal, exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul

generator. De asemenea, conform art.134¹ alin.(6) din Codul fiscal, faptul generator are loc la data nașterii dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar conform art.145 alin.(1) din Codul fiscal dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Ca urmare, întrucât societatea comercială contestatoare nu a făcut dovada proprietății asupra imobilului în cauză și a utilizării acestuia în folosul operațiunilor taxabile, nici la inspecția fiscală din 10 mai 2012 și nici cu ocazia formulării contestației, rezultă că, la data controlului societatea comercială contestatoare nu are dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de lei, acest drept intervenind la data nașterii dreptului de a dispune de imobil ca și un proprietar.

Menționăm că, la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...] Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Drept urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la colectarea suplimentară a TVA în sumă totală de lei aferentă unor **lipsuri în gestiune** (..... lei):

La inspecția fiscală s-a constatat că, în luna februarie 2011, societatea comercială a procedat la scoaterea din evidență și înregistrarea pe cheltuieli (cont contabil 671 "Cheltuieli excepționale") a sumei totale de lei reprezentând bunuri materiale distruse sau deteriorate (stocuri de semințe, îngrășaminte, utilaje și clădiri – atelier de reparații, magazie și depozit) în incendiu produs la data de 22 februarie 2011 la sediul unității, fără a se colecta TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune.

Referitor la susținerea din contestație, potrivit căreia incendiul a avut drept cauză forța majoră, independentă de voința societății comerciale, pentru care ar trebui aplicate prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal:

"Art. 128. – [...] (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;"

față de cele consemnate în RIF, se constată că această susținere intră în contradicție cu precizările înscrise de organele de intervenție din cadrul I.S.U. B în Procesul-Verbal nr...../22 februarie 2012, din care rezultă drept cauză a izbucnirii incendiului efectul termic produs de o sobă de încălzire lăsată nesupravegheată și depozitarea în apropierea acesteia de materiale combustibile.

Astfel, în cazul de față, incendiul nu a reprezentat o cauză de forță majoră – definită în Dicționarul explicativ al limbii române: "Situație în care cineva nu poate acționa după voință din cauza unor împrejurări care îl domină", întrucât a rezultat în urma unor erori umane, deci nu se aplică prevederile legale mai sus citate, prin care societatea comercială nu era obligată la colectarea TVA pentru bunurile distruse în incendiu.

În această situație, bunurile distruse în sumă totală de lei sunt bunuri constatate lipsă din gestiune care sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, pentru care societatea comercială **datorează TVA** în sumă de **..... lei** (..... lei x 24%):

"Art. 128. – [...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a)-c)."

Referitor la obiecțiunile formulate de societatea comercială privind stabilirea bazei de impozitare cu TVA a imobilizărilor corporale lipsă din gestiune, aceasta s-a realizat corect, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, respectiv la valoarea rămasă de amortizat reflectată în contabilitate.

În ceea ce privește motivația potrivit căreia în mod eronat organele de control au inclus în baza de impozitare pentru TVA discountul de 35% acordat de furnizori pentru achizițiile de semințe, societatea comercială face confuzie între TVA deductibilă pentru care a avut drept de deducere și TVA colectată pe care avea obligația să o înregistreze ca urmare a scăderii de gestiune a semințelor distruse în incendiul produs din cauze fortuite, astfel:

– pentru TVA deductibilă societatea comercială are drept de deducere, conform datelor înscrise în facturile de achiziție emise de furnizor. Discountul de 35% reprezintă o reducere financiară acordată de furnizor la data achiziției bunurilor, sub formă de scont de decontare pentru achitarea datoriilor – așa cum sunt definite la pct.51 alin.(6) din Ordinul M.F.P. nr.3055/2009, fiind calculat prin aplicarea unui procent care nu se cuprinde în baza de impozitare a TVA dacă este acordat de furnizor direct în beneficiul clientului și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

De altfel, conform celor consemnate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, S.C. "X" S.R.L. a evidențiat corect bunurile în cauză, la prețul de achiziție facturat de producător (neajustat cu discountul acordat la întreaga valoare a facturii), în baza prevederilor pct.50 alin.(1) lit.a) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.3055/2009:

"50. – (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;"

– referitor la TVA colectată, societatea comercială avea obligația constituirii acesteia, urmare scoaterii din gestiune a bunurilor distruse.

Precizăm că discountul în cauză nu se află sub incidența prevederilor pct.51 alin.(3) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.3055/2009:

"51. – [...] (3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor."

Întrucât s-a calculat la valoarea totală a facturii, nereprezentând o reducere comercială acordată și înscrisă de furnizor pe factura de achiziție prin care să se ajusteze, în sensul reducerii, valoarea de achiziție a bunurilor.

În concluzie, pentru bunurile complet distruse în incendiul produs exclusiv din cauze fortuite și nu de forță majoră – operațiune asimilată unei livrări de bunuri potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, societatea comercială contestatoare avea obligația calculării și înregistrării de TVA colectată, pentru care baza de impozitare este constituită din valoarea calculată pe baza prețurilor de achiziție a bunurilor respective, așa cum este precizat la art.137 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal.

Față de cele prezentate mai sus rezultă că, în mod corect și legal, pentru bunurile în valoare totală de lei, lipsă din gestiune, s-a procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de lei, conform prevederilor legale mai sus menționate.

Drept urmare, și pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în comuna A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 10 mai 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA lei.

2. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului B.

DIRECTOR EXECUTIV,