

## DECIZIA NR . ... din .....2006

### privind modul de soluționare a contestației formulate de SC A SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal asupra contestației formulate de SC A SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de .... lei RON, stabilită prin decizia de impunere anexă la raportul de inspecție fiscală încheiat în .01.2006, încheiate de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal reprezentând :

- ... lei RON - TVA suplimentar;
- .... lei RON - dobânzi TVA suplimentar;
- .... lei RON - penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

Totodată, petenta contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precum și procesul verbal de contravenție din .01.2006.

Contestația este semnată de administratorul SC A SRL.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005, actele contestate fiind primite de petentă, conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1) și art.179 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată la data de 26.09.2005, privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC A SRL .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

#### **I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A.** SC A SRL contestă Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de...01.2006 prin care s-a stabilit suma de .... lei RON, motivând următoarele:

Petenta nu este de acord cu măsura privind reverificarea, dispusă prin referatul din data de .....2005 întrucât inițial a făcut obiectul unui control fiscal urmare cererii de rambursare TVA, prin care a solicitat rambursarea TVA în sumă de .... lei ROL, aferentă perioadei semestrului I.2005, pentru care Activitatea de Control Fiscal prin organele sale de control, s-a pronunțat afirmativ.

Petenta arată că ulterior a fost supusă unui nou control, urmare referatului de reverificare, prin care s-a revenit asupra deciziei de rambursare a TVA solicitate.

Petenta susține ca referatul de reverificare se bazează pe simple supoziții, iar raționamentul organelor de inspecție fiscală la stabilirea TVA este incorect, întrucât decontarea serviciilor nu a fost efectuată de catre beneficiar și drept urmare textele de lege invocate de organele de inspecție fiscală, repectiv art.134 alin.5 din L 571/2003 și pct.59 alin.2 din HG 44/20004, nu mai pot fi aplicabile .

Petenta afirmă ca organele de inspecție fiscală nu au analizat pe de o parte prevederile lit.a) din normele care stabilesc obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile și pe de altă parte contractul de antrepriză (pct.2.1 și 2.2), prin care sunt stabilite obligațiile antreprenorului.

Petenta susține că dacă organele fiscale ar fi studiat aceste aspecte ar fi constatat ca voința comună a părților este ca antreprenorul să asigure procurarea de materiale, să le încorporeze și să le instaleze în imobil, fiind astfel îndeplinită una din condițiile stabilite prin normele legale.

Petenta menționează că organele de inspecție fiscală în timpul controlului au solicitat antreprenorului întocmirea unui deviz de lucrări, lucru realizat de acesta, susținând totodată că acesta este doar provizoriu și nu poate fi considerat anexa a contractului de antrepriză.

Petenta susține că organele fiscale nu au precizat care este termenul legal pentru optarea exigibilității TVA, aplicându-se astfel un raționament contrar intereselor contribuabilului.

Petenta menționează că actele întocmite de inspectorii fiscali sunt netemeinice, nelegale și chiar abuzive, solicitând reverificarea raportului de inspecție fiscală încheiat ulterior, precum și reverificarea modului de interpretare și aplicare a textelor de lege de către inspectorii fiscali.

#### **B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

**Taxa pe valoarea adăugată**, a fost verificată în baza prevederilor Legii 571/2003 privind Codul fiscal și a HGR 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, a actelor și documentelor puse la dispoziție de SC A SRL.

Urmare verificării efectuate, organele de control au stabilit un debit suplimentar la sursa TVA în sumă de .... lei RON care se compune din care ... lei RON, debit suplimentar TVA aferente situației de lucrări întocmite la finele anului 2004 și ... lei RON, TVA suplimentar aferent situațiilor de lucrări întocmite în luna iunie 2005.

**În ceea ce privește debitul suplimentar de ... lei RON**, stabilit în temeiul dispozițiilor art.134 alin.5 din Legea 571/2003, art.155 alin.2 din același act normativ, precum și pct.59 alin.2 din titlului VI, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, acesta rezultă din situația de lucrări întocmită de antreprenor la luna decembrie 2004, potrivit căreia societatea a efectuat lucrări de construcții în valoare totală de .... lei RON (... lei RON), din care TVA în sumă de .... lei (... lei RON), potrivit situației de plată din luna decembrie 2004, acceptată de beneficiar cu semnătură.

Organul de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de .... lei RON aferentă situației de lucrări întocmite în luna decembrie a anului 2004, rezultând astfel un debit suplimentar aferent trim.I al anului 2005, cu termen scadent la data de 25.04.2005.

Din analiza actului adițional și a autorizației de construire emisă de Primăria în raza careia se afla imobilul în construcție, la solicitarea lui X în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pe autorizația de construire nu a fost înscrisă valoarea lucrărilor și instalațiilor aferente din devizul general;
- valoarea contractului este stabilită la preț de deviz, iar devizul de lucrări prezentat nu cuprinde totalitatea operațiunilor menționate în actul adițional încheiat la data de .....09.2005 la contractul de antrepriză, prin care se explicitează termenul "la cheie", fără a se putea stabili cu exactitate care este prețul negociat între antreprenor și beneficiar;
- în devizul prezentat sumele sunt trecute în moneda nouă (RON) fapt ce conduce la concluzia ca acesta a fost întocmit ulterior datei la care a fost încheiat contractul de antrepriză;
- din nota explicativă data de domnul X de această dată în calitate de administrator al SC A SRL, rezultă că "nu există un deviz general anexă la contract"
- societatea nu a optat în termenul legal pentru ca exigibilitatea TVA să intervină la data livrării bunului imobil, nefiindu-i aplicabile prevederile art.134 alin.6 din Legea 571/2003.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili ponderea pe care o are valoarea bunurilor încorporate în lucrarea imobiliară, în totalul prețului negociat, și nici care este volumul total și valoare lucrărilor ce urmează a fi executate în cadrul contractului de antrepriză.

**În ceea ce privește debitul suplimentar de .... lei RON, stabilit în baza prevederilor** art.134 alin.5 din legea 571/2003, art.155 alin.2 din Legea 571/2003, modificată prin OG 83/2004 precum și pct.59 alin.2 din titlului VI, din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, așa cum au fost modificate prin HG 84/2005 acesta rezultă din situațiile de lucrări din luna iunie 2005, conform cărora societatea a efectuat lucrări de construcții în baza contractului de antrepriză, în valoare totală de .... lei RON, fără

În baza celor anterior prezentate, organul de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de .... lei RON aferentă situației de lucrări întocmite în luna iunie a anului 2005, rezultând astfel un debit suplimentar aferent trim. II al anului 2005 cu termen scadent la data de 25.07.2005.

Pentru debitul suplimentar total astfel stabilit, în sumă de .... lei RON, au fost calculate până la finele anului 2006 dobânzi în sumă de ... lei RON și penalități până la finele anului 2005, în sumă de .... lei RON .

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de .... lei RON reprezentând TVA suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere aferente, stabilite de Activitatea de Control Fiscal Vâlcea este legal datorată de SC A SRL.

**1.a Referitor la contractul de antrepriză încheiat între SC A SRL și domnul X se rețin următoarele:**

**În fapt, SC A SRL a luat ființă în anul 2001 și are doi asociați / administratori în persoana domnilor Y și X.**

La data de ....2004, SC A SRL, reprezentată de domnul Y în calitate de administrator, a încheiat cu domnul X, în calitate de beneficiar, un contract de antrepriză prin care societatea se obliga să execute lucrările de construcție a unui imobil pentru și pe terenul proprietate personală a domnului X .

Conform contractului de antrepriză, durata lucrărilor era până la data de ....2005, iar antreprenorul se obliga să livreze "la cheie" imobilul. În ceea ce privește plata prețului, în contractul de antrepriză se menționează doar că " Lucrările se execută la preț de deviz stabilit în raport cu costul materialelor și a manoperei pentru fiecare fază de execuție în parte, potrivit situațiilor de lucrări și a celorlalte documente de plată prezentate de antreprenor. **Devizul este anexa la prezentul contract.** Clientul va efectua plata după încheierea și recepționarea lucrărilor [...]"

La data de .... beneficiarul prevăzut în contractul de antrepriză, respectiv domnul X, a solicitat Primăriei, emiterea unei autorizații de construire a unui imobil. Aceasta a fost eliberată la aceeași dată și stabilește durata de execuție a lucrărilor de 24 luni.

Potrivit actului adițional la contractul de antrepriză întocmit la data de ....., părțile au convenit prelungirea duratei de execuție a construcției până la data de finele anului 2005.

La data de ....09.2005, la contractul de antrepriză încheiat inițial, a intervenit un al doilea act adițional, existent la dosarul cauzei, prin care se completează obiectul acestuia, în sensul explicitării termenului "la cheie", care potrivit acestuia se referă la: lucrări de escavare, tencuieli exterioare și interioare, instalație sanitară interioară, instalație de canalizare exterioară, pardoseli gresie și parchet laminat, uși interioare ș.a.

Devizul stipulat în contractul de antrepriză, a fost întocmit la solicitarea organelor de inspecție fiscală în timpul controlului efectuat în perioada ....11.2005 - ....01.2006, în mod estimativ, intitulat "Listă cu cantitățile de lucrări " în valoare de .... lei RON. Potrivit Notei explicative dată și semnată de domnul X, de această dată în calitate de administrator al SC A SRL la data de ....12.2005, acesta recunoaște că acesta a fost întocmit în cursul lunii noiembrie 2005 și nu poartă semnătura beneficiarului (pct.9 din Nota explicativă).

Totodată, administratorul SC A 2001 SRL, domnul X, precizează că devizul estimativ nu reprezintă anexă a contractului de antrepriză (pct.7 din Nota explicativă), precum și faptul că nu s-au întocmit facturi fiscale pe motivul că nu s-a realizat transferul de proprietate asupra lucrărilor efectuate (pct.14).

**În drept, potrivit art. 1412 din Codul Civil român " Locațiunea lucrărilor este un contract prin care una din părți se îndatorește drept un preț determinat, a face ceva pentru cealaltă parte" iar potrivit art. 1413 din același act normativ " Locațiunile sunt de mai multe feluri și au regulile lor proprii. [...] Prestația lucrărilor, locațiunea muncii și a serviciului; Antrepriza, luarea săvârșirii unei lucrări drept un preț determinat, când materialul se dă de acela pentru care se execută o lucrare."**

**Art. 1470** din același act normativ, menționează că: " Există trei feluri de locațiuni a lucrărilor :[...] **3. aceea a întreprinzătorilor de lucrări."**

Locațiunea lucrărilor, astfel cum este determinată prin art. 1470 Cod civil, formează în prezent obiectul reglementărilor speciale cuprinse în Codul muncii și din dispozițiile normative privitoare la contractul de antrepriza.

Astfel, se reține că potrivit normelor legale în vigoare **contractul de antrepriză este " contractul prin care o parte numită antreprenor se obligă să execute pe riscul său o anumită lucrare pentru cealaltă parte numită client, în schimbul unui preț"**.

Totodată, potrivit normelor legale în materia contractelor (Codul Civil) la stabilirea prețului trebuie avut în vedere că dacă acesta este stabilit pe bază de deviz, prețul trebuie fixat în mod distinct pentru fiecare fază a lucrării, prețul global rezultând din însumarea tuturor prețurilor stabilite pe faze ale lucrării.

În cazul contractelor de antrepriză în care plata se realizează prin deviz, prețul este considerat provizoriu pe articole și poate fi modificat în funcție de schimbarea prețului materialelor și al forței de muncă sau al unor lucrări suplimentare apărute pe parcursul desfășurării lucrării de construcție.

Din cele mai sus prezentate se reține că un contract de antrepriză pentru a fi valabil și totodată opozabil trebuie să conțină elementul determinant și anume "prețul determinat " , chiar și atunci când acesta este provizoriu.

Din analiza contractului de antrepriza, existent la dosarul contestației, încheiat între SC A SRL și domnul X de această dată în calitate de beneficiar, nu rezulta că părțile au negociat un preț al lucrării de construcție.

Totodată, potrivit contractului de antrepriză supus analizei, părțile au stabilit plata prețului lucrării în baza unui deviz de lucrări, care susțin ca este anexa la contract, dar care nu a fost întocmit, fapt recunoscut și de administratorul SC A SRL domnul X.

**Mai mult decât atât, beneficiarul din contractul de antrepriză este însuși unul dintre administratorii SC A SRL.**

Având în vedere cele mai sus menționate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că de fapt contractul încheiat nu îmbracă forma contractului de antrepriză și în consecință au analizat situația fiscală a SC A SRL în atare situație.

#### **1.b Referitor la TVA suplimentar și accesoriile aferente acestuia:**

**În fapt**, SC A SRL a luat ființă la data de ....2001, iar până la finele anului 2003 nu a desfășurat activități comerciale, potrivit declarațiilor depuse la unitatea fiscală teritorială - AFP Rm.Vâlcea.

Pentru anul 2004, conform bilanțului depus și înregistrat la unitatea fiscală, cifra de afaceri a fost 0 (zero), iar la data de 30.06.2005 societatea a înregistrat aceeași cifră de afaceri, conform bilanțului contabil depus la AFP Rm.Vâlcea.

La data de ....**11.2004** a încheiat "contractul de antrepriză" descris mai sus, în baza căruia, **în luna decembrie 2004**, a întocmit situația de plată / deviz subsol, pentru suma totală de .... lei (.... lei RON), în care a stabilit TVA în sumă de ... lei ROL (.... lei RON), reprezentând c/v materiale construcției achiziționate.

La data de ....**03.2005**, prin adresa înregistrată la AFP Rm.Vâlcea sub nr....., societatea comunică opțiunea exigibilității la plata TVA la finalizarea lucrărilor de construcție, conform art.134 alin.6 din Legea 571/2003.

În luna iunie 2005, antreprenorul a întocmit o altă situație de lucrări din care reiese că valoarea totală a lucrărilor efectuate în luna iunie 2005 este de .... lei ROL (.... lei RON), fără a stabili valoarea TVA aferentă acesteia.

La data de ....**07.2005**, SC A SRL a depus la AFP Rm.Vâlcea decontul de TVA, prin care a solicitat rambursarea TVA în sumă de .... lei RON, decont înaintat de unitatea fiscală la Activitatea de control fiscal din cadrul DGFP Vâlcea.

Activitatea de control fiscal din cadrul DGFP Vâlcea a încheiat un Raport de inspecție fiscală prin care s-a dispus rambursarea TVA solicitat prin decontul nr..... din .2005.

Ulterior, Activitatea de control fiscal din cadrul DGFP Vâlcea, a întocmit Referatul privind necesitatea reverificării SC A SRL cu obiect principal soluționarea cererii de

- domnii Y și X sunt administratori ai SC A SRL;
- actul adițional prin care se prelungește durata execuției construcției până la finele anului 2005, nu reflectă realitatea, întrucât acesta a fost prezentat echipei de control la finalizarea inspecției fiscale;
- opțiunea SC A SRL pentru a se încadra în prevederile art.134 alin.6 din Legea 571/2003, a fost depusă ulterior solicitării rambursării TVA aferentă lunii decembrie 2004;
- societatea nu a înregistrat până la data de 30.06.2005 venituri din operațiuni taxabile;
- conform balanței de verificare întocmită la data de 30.06.2005, societatea a înregistrat contravaloarea lucrărilor executate pe baza a două situații de lucrări semnate indescifrabil de aceeași persoană, atât la executant cât și la beneficiar, în sumă totală de .... lei ROL, fără a se emite factura fiscală pentru lucrările executate către beneficiar;
- atât contractul de antrepriză încheiat înaintea datei emiterii autorizației de construire cât și cele două acte adiționale nu sunt înregistrate într-un registru de corespondență al societății pentru a se putea verifica data eliberării acestora;
- în contractul de antrepriză nu se stipulează valoarea construcției, iar în autorizația de construcție nu s-a declarat valoarea lucrărilor și instalațiilor aferente din devizul general;
- în contractul de antrepriză nu se prevede obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă așa cum se prevede la pct.1.6. lit.a din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin HG 44/2004. “

DGFP Vâlcea, prin Activitatea de control fiscal sesizează Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor București cu privire la operațiunile financiare efectuate și contractele încheiate de cei doi administratori ai SC A SRL, respectiv domnii Y și X.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulate de SC A SRL, întocmit de Activitatea de control fiscal, se face mențiunea că nu s-a făcut plângere penală.

**În drept**, art.134 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, precizează:

“(1)Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2)Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu. [...]

**(6)[...], în cazul construirii unui bun imobil, antreprenorul general poate opta pentru ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data livrării bunului imobil, în condiții stabilite prin norme.”**

Conform TITLULUI VI, capitolul VI, pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG44/2004 : “(1) Pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil, **antreprenorii pot să opteze pentru plata taxei pe valoarea adăugată la data la care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv data livrării, pentru lucrările imobiliare care îndeplinesc una dintre următoarele condiții:**

a)sunt executate în cadrul unui contract unic care prevede obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă;

b) valoarea bunurilor încorporate în lucrările imobiliare depășește 50% din prețul negociat între antreprenor și beneficiar.

(2) Opțiunea se comunică organului fiscal teritorial la care antreprenorul este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, printr-o declarație prin care acesta se obligă să colecteze, la data livrării, taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor care se încadrează în prevederile alin.(1). Declarația de opțiune se comunică pentru fiecare lucrare imobiliară. [...].”

**Din textele de lege anterior menționate se reține că:**

- faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii.

- în cazul construirii unui imobil, antreprenorul poate opta pentru ca exigibilitatea TVA

construcție a acestuia să fie executate în cadrul unui contract prin care se prevede în mod expres obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă, sau că valoarea bunurilor încorporate în lucrare să depășească 50% din prețul negociat între antreprenor și beneficiar.

- opțiunea privind obligația de a colecta TVA la data livrării bunului imobil se comunică organului fiscal la care antreprenorul este înregistrat ca plătitor de TVA, pentru fiecare lucrare imobiliară, în momentul nașterii faptului generator al taxei, respectiv data începerii lucrării.

Din analiza contractului de antrepriza, existent la dosarul contestației, încheiat între SC A SRL și domnul X în calitate de beneficiar, rezultă că părțile nu au prevăzut, ca și condiție, obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă, precum și care este valoarea bunurilor încorporate în lucrările imobiliare astfel încât acestea să depășească 50% din prețul negociat între antreprenor și beneficiar.

Totodată, așa cum s-a arătat la pct.1.a, părțile nu au negociat un preț, chiar și estimativ, astfel încât să se poată stabili valoarea bunurilor încorporate în lucrare.

Din documentele existente la dosarul contestației organele de soluționare rețin că într-adevăr nu se poate determina ponderea pe care o are valoarea bunurilor încorporate în lucrarea imobiliară, precum și faptul ca societatea nu a optat în termen pentru exigibilitatea TVA la data livrării bunului.

Drept urmare, organele de soluționare a contestației rețin că întrucât petenta nu a depus opțiunea privind obligația de a colecta TVA la data livrării bunului imobil (pentru lucrarea imobiliară), la începutul angajării acestei lucrări, precum și faptul că nu au fost îndeplinite nici una din condițiile precizate pentru a se putea opta pentru exigibilitatea TVA la livrarea bunului imobil, în speță nu sunt aplicabile prevederile art.134 alin. 6 din Legea 571/2003.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă situațiilor de lucrări întocmite de SC A SRL în luna decembrie 2004 și respectiv septembrie 2005, și pe cale de consecință la stabilirea debitului suplimentar la TVA în sumă totală de .... lei RON (... lei RON TVA colectat de organele de inspecție fiscală aferent trim.I 2005 + .... lei RON TVA colectat de organele de inspecție fiscală aferent trim.II 2005), contestația apărând ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și penalități în sumă totală de ..... lei RON aferente TVA suplimentar, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de .... lei RON reprezentând TVA, pe cale de consecință se reține că SC A SRL datorează și accesoriile aferente debitului care le-a generat, în sumă de ... lei RON, contestația apărând ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

**1.c În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia referatul de reverificare este nejustificat**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

- potrivit prevederilor art. 103 din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală rep. la 26.09.2005, " [...] (3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. **Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**

- conform pct 102.6. din Normele Metodologice de aplicare a OG 92/2003, aprobate prin HG 1050/2004 : "Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului

impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.”

- art.88 din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală prevede că " (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Având în vedere considerentele reținute în referatul de reverificare, precum și situațiile de fapt mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod justificat au procedat la reverificarea perioadei ....., la sursa TVA.

*Referitor la speța supusă soluționării, Serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Vâlcea prin adresa existentă la dosarul cauzei, opiniază :* “[...] Contractul de antrepriză în discuție este un contract imperfect deoarece nu are trecut în conținutul lui principalul element PREȚUL.

Prețul este elementul determinant al formării contractului de antrepriză.

**Codul Civil - art.1413 - definește antrepriza ....la un preț determinant.**

În lipsa prețului, contractul nu este un contract de antrepriză ci **un contract cu titlu gratuit, în aceste condiții nu se aplică regulile generale pentru contractele speciale.**

Totodată în contract se specifică la punctul 6 “plata prețului” - devizul este anexa la prezentul contract. Existența sau nu a acestui deviz este existența esențială de existență a contractului de antrepriza. În nota explicativă a administratorului societății - întrebarea 7 - se recunoaște că nu există un deviz general anexă la contract.

În aceste condiții nu avem de a face cu un contract de antrepriză, ci un alt tip de contract. Devizul de lucrări este întocmit în moneda nouă RON, ceea ce duce la concluzia că acesta a fost întocmit ulterior datei de .....2004.

[...] Principalul capăt al contestației cade în măsura în care la data întocmirii situației de lucrări și a acceptării acesteia de către beneficiar sub semnătura , SC A SRL nu a comunicat opțiunea exigibilității la plata TVA la finalizarea lucrărilor de construcții, conform art.134 alin.6 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal modificată și completată.

**SC A SRL a comunicat DGFP Vâlcea abia în data de ....2005 opțiunea exigibilității la plata TVA la finalizarea lucrărilor de construcții în conformitate cu prevederile art.134 alin.6 , ...deci ulterior datei de 15.01.2001, data la care avea obligația de a emite factura fiscală aferentă situației de lucrări întocmită în luna decembrie 2004.**

Este de menționat faptul că prevederile legale nu condiționează obligația emiterii facturii fiscale și colectarea taxei pe valoarea adăugată de încasarea efectivă a contravalorii situației de lucrări așa cum se justifică în mod eronat de către contestator.

Față de documentele prezentate în timpul verificării nu se poate determina volumul total și valoarea bunurilor încorporate în lucrarea efectuată în totalul prețului negociat.

**[...] declarația de opțiune se depune pentru fiecare lucrare imobiliară, deci pentru perioada de la începutul lucrărilor și nu aleatoriu când dorește operatorul economic.**

**Se constată astfel că societatea nu a optat în termenul legal pentru ca exigibilitatea TVA să intervină la data livrării bunului imobil, neefiindu-i astfel aplicabile prevederile art.134 alin.6 din Legea 571/2003.**

Față de motivele invocate prin referatul cu propuneri de soluționare al ACF Vâlcea din cadrul DGFP Vâlcea, se constată că reverificarea dispusă și efectuată este întemeiată și legală și în consecință propunem respingerea contestației.”

**2. Referitor la contestația petentei împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din ....01.2006 .**

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din .01.2006 întocmită în baza art.103 alin.9 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, și pct.102.7 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, s-a dispus emiterii facturilor

**În drept**, art.179 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală prevede:

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 500.000 lei RON, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz , de către organul fiscal stabilit la art.33 alin.3 [...].

**(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente "**

Așa cum reiese din dispozițiile art.179 din OG 92/2003, rep., legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritorială, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 86 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art.179 alin.1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit că este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis, respectiv Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal.

Pct. 5.4 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003, rep., privind Codul de procedură fiscală precizează :

" Competența de soluționare este dată de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesorii ale acestora, sau de quantumul total al taxelor impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituite, după caz .[...]

Astfel, urmare măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri din .01.2006 nu au fost stabilite obligații bugetare suplimentare și nu a fost emisă decizie de impunere.

Așa fiind, organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat de petentă, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin Dispoziția de măsuri din .01.2006, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal spre a se pronunța asupra acesteia.

**3.Referitor la amenda contravențională în sumă de ... lei RON, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în conformitate cu prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.**

**În fapt**, prin procesul verbal de contravenție din .01.2006, SC A SRL a fost sancționată contravențional cu amendă în sumă de .... lei RON , conform art. 42 alin.1 din L 82/1991, rep..

În Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...01.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC A SRL a fost sancționată contravențional prin procesul verbal de contravenție .

SC A SRL a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea contestație împotriva procesului verbal de contravenție.

Totodată, SC A SRL a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, contestație împotriva deciziei de impunere, întocmite de Structura de Administrare



aplicate prin procesul verbal de contravenție, pentru care formulase separat contestație așa cum s-a arătat anterior.

**Cu adresa nr...../....02.2006**, Serviciul Juridic din cadrul DGFP Vâlcea a înaintat contestația spre competență soluționare la Judecătoria Rm.Vâlcea.

**În drept**, conform art. 179 alin. 1 din OG 92/2003 , republicată , privind Codul de procedură fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală pentru sume sub 500.000 lei RON , iar potrivit art. 193 din același act normativ :

" Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor".

Art. 32 alin. 1 din OG 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor prevede:  
"Plângerea însoțită de copia de pe procesul - verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator acesta fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens " iar la alin. 2 se prevede:

"Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimit de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția ".

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că acest capăt de cerere , din contestația formulată are caracter de plângere formulată în condițiile OG 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor aprobată, cu modificările și completările ulterioare prin Legea 180/2002, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea neavând competența materială de soluționare a acestui capăt de cerere.

Prin urmare, contestația privind acest capăt de cerere urmează să fie conexasă la contestația și înaintată Judecătoriei Rm. Vâlcea spre competență soluționare.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.175 alin.(1) art.179 alin.(1) lit. a) și alin.(2) și art.186 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 26.09.2005 se:

#### **D E C I D E :**

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **SC A SRL** ca neântemeiată pentru TVA suplimentar în sumă de ... **lei RON**, dobânzi în sumă de .... **lei RON** și penalități de întârziere în sumă de .... **lei RON**.

**Art.2** Transmiterea contestației **SC A SRL**, pentru capătul de cerere privind măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri, Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, organ competent să o soluționeze potrivit art. 179 alin.2 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

**Art.3** Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de **SC A SRL** pentru capătul de cerere în sumă de ... **lei RON** reprezentând amendă contravențională, în favoarea Judecătoriei Rm.Vâlcea.

Decizia este definitivă pe linie administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea .

**DIRECTOR EXECUTIV,**