

ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.53/ 12.04.2005
privind soluționarea contestației formulate de
SC I...
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr. 2...

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța a fost sesizat de S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr. 2... , înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr. 2... , cu privire la contestația formulată de SC I... SA, cu sediul în Constanța, s.

Obiectul contestației îl constituie Raportul de inspecție fiscală din () și Decizia de impunere nr. 2... întocmite de S.A.F. – Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Debitul contestat în sumă de () lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere și care a fost respinsă la rambursare.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, conform art.175 lit.e) din O.G.nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat și a fost depusă în termenul prevăzut la art.176 (1) din același act normativ.

Constatându-se ea în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.175 Titlul IX din O.G.nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

III. SC I... SA formulează contestație în temeiul art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003 republicată împotriva Deciziei de impunere nr. 2... privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin raportul de inspecție încheiat la aceeași dată de către consilieri ai S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Contestația a fost înregistrată la organul de control sub nr. 2... , la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr. 2...

În susținerea cauzei sunt aduse următoarele argumente :

Societatea a achiziționat un teren intravilan în valoare de () lei (valoare fără TVA), conform contractului de vânzare-cumpărare nr () încheiat cu SC I... SA București.

Cu acest teren petenta a participat la majorarea capitalului social al societății comerciale S... SRL Constanța, la care are calitatea de asociat. În acest sens a fost încheiat Actul adițional nr.6/ 27.10.2004 care a fost înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. 7...

În drept, contestația își susține cauza pe dispozițiile art.128 alineatele 1, 2 și 8 din Legea nr.571/ 2003, coroborate cu cele corespondente din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/ 2004 , concluzionând :

“Societatea se încadrează în articolele menționate mai sus, drept pentru care SC I...

SA, persoana impozabilă care a adus aportul în natură (teren) la capitalul social al SC I...



II. Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ... de reprezentanții S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța a avut ca obiectiv soluționarea cererii de rambursare a soldului sumei negative de TVA depusă de SC ... SA Constanța la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr.6 ... și la A.C.F. Constanța sub nr.1...

Verificarea care a cuprins perioada octombrie – decembrie 2004 a relevat următoarele aspecte:

Situația de rambursat a fost determinată în principal de achiziționarea unui teren intravilan de la SC ... SA București și respectiv aplicarea prevederilor art.128 alin.8 din Legea nr.571/2003, la operațiunea privind aportul SC ... SA în calitate de asociat la capitalul social al SC ... Constanța, cu contravaloarea acestui teren.

Urmare verificării s-a constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei nu are drept de deducere, conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală din care ... lei reprezintă TVA aferent facturii nr. ... emisă de SC ... SRL, ... lei reprezintă TVA aferent facturii nr. ... emisă de SC ... SA București, iar ... lei reprezintă TVA aferent facturii nr. ... emisă de Asociația de Locatari nr. ...

Întrucât petenta contestă numai taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, enunțăm constatările organului de control cu privire la acest debit.

Se menționează astfel că factura nr. ... reprezintă contravaloarea achiziționării unui teren intravilan de către petentă de la SC ... SA București în baza contractului de vânzare cumpărare nr. ...

Organul de control a constatat că, în aceeași lună, respectiv octombrie 2004, SA ... a participat la majorarea capitalului social al SC ... Constanța, în calitate de asociat, prin aportul în natură cu același teren intravilan în valoare de ... lei, fapt menționat atât în Actul adițional la statutul SC ... SRL nr.6/27.10.2004, cât și în Certificatul de înregistrare de mențiuni nr. ... emis de Oficiul Registrului Comerțului Constanța.

În acest context se precizează că în perioada octombrie- decembrie 2004, societatea a realizat operațiuni taxabile, conform jurnalului pentru vânzări și a bilanțelor de verificare numai din chirie mijloace fixe, baza impozabilă fiind în sumă de ... lei.

În drept, măsurile organului de control se întemeiază pe dispozițiile art.128 alin.7 și 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.145 alin.3 din același act normativ.

Mai mult, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, în timpul controlului s-a întocmit adresa de verificare încrucișată înregistrată la S.A.F. – A.C.F. Constanța sub nr. ... 28.02.2005, pentru verificarea modului de înregistrare în contabilitatea SC ... SA București a facturii nr. ... conform art.94 alin.1 lit.c din același act normativ.

Față de aspectele constatate și dispozițiile legale invocate, reprezentanții S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată, situație prezentată în anexa nr.4 la raport, rezultând următoarele date:

- soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare: ... lei
- soldul sumei negative a TVA cu drept de rambursare: ... lei
- suma negativă a TVA respinsă la rambursare fără drept de preluare: ... lei

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile petentei în raport de constatările organului de control, în baza actelor normative aplicabile în perioada verificată, se rețin următoarele:



Contestatară SC [] SA a achiziționat un teren intravilan în valoare de [] lei (fără TVA) de la SC [] SA București, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. [] / 26.10.2004 (cu TVA aferent în sumă de [] lei).

Ulterior, în aceeași lună, respectiv octombrie 2004, petenta a participat la majorarea capitalului social al SC [] SRL Constanța cu acest teren, fapt susținut de următoarele documente:

- Actul adițional la actele constitutive ale SC [] SRL nr.6/ 27.10.2004
- Certificatul de înregistrare de mențiuni nr. [] emis de Oficiul Registrului Comerțului Constanța
- Încheierea nr. [] / [] emis de Biroul de carte funciară din cadrul Judecătoriei Constanța

În fapt, societatea depune cerere de rambursare TVA urmare căreia organul de control din cadrul S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța a verificat modul de îndeplinire a condițiilor de restituire a sumei solicitate.

Prin Decizia de impunere nr. [] întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din 03.03.2005 se respinge la rambursare suma de [] lei pe motiv că societatea nu are drept de deducere a acestei taxe.

Societatea contestă măsura stabilită de organul de control susținând că are drept de deducere a sumei în discuție în conformitate cu prevederile art.145 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cauza supusă soluționării prin prezenta decizie o reprezintă legalitatea măsurii de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalerii achiziționării unui teren care a fost adus ulterior ca aport în natură la capitalul social al unei alte societăți.

În drept, dispozițiile art.128 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal arată:

“Aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale nu constituie livrare bunuri, dacă primitorului bunurilor i-ar fi fost permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta s-ar fi aplicat transferului respectiv. În situația în care primitorul bunurilor este o persoană impozabilă, care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată sau are dreptul de deducere parțial, operațiunea se consideră livrare de bunuri, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau a părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Din interpretarea logico-sistemică a textului citat reiese că, în fapt, legiuitorul a prevăzut în practică două situații posibile în identificarea existenței sau inexistenței unei livrări de bunuri, în cazul operațiunilor reprezentând *aport în natură la capitalul social*, respectiv:

- dacă primitorul aportului de capital social este o persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată care, în celelalte situații poate avea drept de deducere a acestei taxe integral – caz în care aportul în natură la capitalul social nu se constituie livrare de bunuri
- dacă primitorul aportului de capital social este o persoană impozabilă care, în celelalte situații, fie nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fie are drept de deducere parțial – caz în care aportul în natură la capitalul social se consideră a fi livrare de bunuri iar taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective poate fi dedusă total sau parțial

În dezvoltarea prevederilor art.128 alin.8 citat anterior, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/ 2004 înmăresc raționamentul expus prin lege arătând că :

“6. (1) Nu constituie livrare de bunuri aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, efectuat între două persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în situația în care beneficiarul are drept de deducere integrală a taxei pe valoarea adăugată. Persoana impozabilă care a adus aportul în natură are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.145 alin.5 lit.b) din Codul fiscal.”

“6 (2) Constituie livrare de bunuri aportul în natură la capitalul social acordat de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care pentru bunurile respective a exercitat dreptul de deducere total sau parțial, unei persoane impozabile care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fie datorită faptului că nu este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fie



datorită faptului că operațiunile desfășurate de aceasta nu dau dreptul de deducere. În acest caz beneficiarul evidențiază în patrimoniul său contravaloarea bunului primit, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

6(3) Aportul în natură acordat de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată unei persoane impozabile care are drept de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată unei persoane impozabile care are drept de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. [...]"

Față de dispozițiile legale citate, organul de soluționare reține că cercetările organului de control înscrise în raportul de inspecție contestat nu identifică și nu analizează toate elementele definitorii ale aportului în natură efectuat de petentă, în sensul că:

- nu se cunoaște dacă SC SRL (primitorul aportului) desfășoară operațiuni care dau drept de deducere sau dacă
- SC SRL este o persoană impozabilă care are drept de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată
- nu se precizează care este documentul fiscal care reflectă transferul (aportul în natură).

Pe de alta parte, în susținerea sa, societatea contestatară nu probează cu documente îndeplinirea condițiilor legale menționate mai sus.

În speță, organul de soluționare constată că la dosarul cauzei este anexată doar înștiințarea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a primitorului SC SRL emisă sub nr. 19.06.1996, precum și a celui care a realizat aportul – SC SA, emisă sub nr. din 16.02.2001, documente insuficiente în stabilirea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în discuție.

Față de aspectele constatate, rezultă că în speță se impune desființarea actului de control și reverificarea operațiunii reprezentând aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, procedându-se la analiza riguroasă a documentelor care au stat la baza acestui transfer, întocmite de persoanele juridice participante la operațiune pentru a se stabili cu certitudine în care din dispozițiile legale citate în cuprinsul deciziei se încadrează speța.

În ce privește motivul respingerii rambursării taxei pe valoarea adăugată de către organul de control pe motiv că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 care precizează că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunile taxabile, aceste dispoziții nu au relevanță în speță.

Legiuitorul a prevăzut distinct reglementarea deducerii TVA aferente achizițiilor care ulterior se aduc ca aport în natură la capitalul unei alte societăți (art.145 alin.5 cu trimitere la art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, completat cu prevederile corespunzătoare din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

Mai mult, în raportul de inspecție fiscală se precizează că, în vederea stabilirii de fapt fiscale, în baza prevederilor art.7 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, în timpul controlului s-a întocmit adresa de verificare încrucișată înregistrată la SAF- ACF Constanța sub nr.2044/ 28.02.2005 pentru verificarea modului de înregistrare în contabilitatea SC SA București a facturii nr. 26.10.2004, conform art.94 alin.1 lit c din același act normativ.

Astfel, pe lângă faptul că verificarea încrucișată la vânzătorul SC SA București nu are relevanță în speță pentru a stabili dacă aportul în natură adus de petentă la SC SRL este sau nu o livrare de bunuri, reamintim organului de control că în cazul inspecțiilor fiscale desfășurate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare și în care s-a impus efectuarea unor verificări încrucișate, raportul se va încheia numai după întocmirea proceselor verbale respective la terți.



Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.178 alin.1, art.179 și art. 185 alin.3 din Codul de procedură fiscală prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, se :

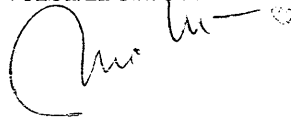
DECIDE

Desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală din 03.03.2005 precum și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia sub nr. / 03.03.2005 ambele întocmite de S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța la SC : SA, pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

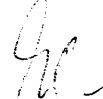
Un exemplar al reverificării va fi transmis Serviciului Soluționare Contestații în termen de 30 zile de la data primirii prezentei decizii.

Definitivă în sistemul căilor de atac, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 30 zile de la comunicare, conform dispozițiilor art.187 alin.2 din Codul de procedură fiscală aprobat prin ordonanța Guvernului nr.92/2003.

**DIRECTOR EXECUTIV
VASILICA MIHAI**



**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII
EMILIA CRÂNGUȘ**



J.K.G./5 EX.
12.04.2005

