

DECIZIA nr. 529/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC T SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 3, cu adresa nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC T SRL**, cu sediul in c.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, comunicata in data de **03.09.2010**, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei, respectiv s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei si s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma de t lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de **t lei** si accesorii aferente TVA in suma de **t lei**.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. t intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC T SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

In anul 2007 a achizitionat conform contractului de vanzare-cumparare nr. x, o cladire cu teren de la SC T SRL. Desi livrarea se incadra la operatiuni scutite fara drept de deducere conform art. 141 (2) Cod fiscal, furnizorul t a emis o factura in regim de taxare inversa pentru livrarea cladirii fara a depune in prealabil notificarea optiunii de taxare a operatiunii, conform art. 141 (3) Cod fiscal.

Eroarea a fost identificata in luna august 2010, cand a fost emisa o factura de corectie in data de 18.08.2010 de catre Sc t, aceasta confirmand nedepunerea notificarii.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in luna octombrie 2009, societatea a obtinut autorizatie de desfiintare a cladirii si au aplicat eronat ajustarea taxei aferente cladirii, conform art. 149 alin. 4 lit. d) din Codul fiscal, intrucat au considerat ca efectele corectiei nu afecteaza perioada controlata, ci trebuie reflectate in decontul de TVA aferent trimestrului III 2010.

In speta societatea considera ca nu are relevanta data emiterii facturii de corectie, ci data faptului generator, respectiv data livrarii bunurilor imobile.

Argumentul datei facturii este valabil numai in cazul in care se exercita dreptul de deducere, detinerea facturii fiind o conditie de deducere conform art. 146 (1), ceea ce nu este cazul societatii, intrucat bunul cumparat era scutit de TVA.

Prin urmare, in mod eronat s-a facut ajustarea TVA si s-au calculat majorari de intarziere, cata vreme exista dovada ca factura emisa in 2007 a avut un tratament eronat din punct de vedere al TVA.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. t, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de t lei, respectiv s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei si s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma de t lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.04.2007 - 30.06.2010.

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de t lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la ajustarea taxei pe valoarea adaugata dedusa initial la achizitia bunului imobil in anul 2007, in conditiile in care pe de-o parte tratamentul fiscal privind TVA (taxarea inversa) corespunzatoare achizitiei imobilului a facut obiectul unei alte inspectii fiscale finalizata prin raportul de inspectie fiscala nr. t, iar pe de alta parte societatea a desfiintat cladirea respectiva in baza autorizatiei din data de 26.10.2009.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. t in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t contestata, **SC T SRL** a desfiintat potrivit autorizatiei din data de 26.10.2009, imobilul achizitionat in cursul anului 2007, in regim de taxare inversa, situat in x, valoarea cladirii fiind de x lei (din care TVA = x lei).

Intrucat, conform dispozitiilor art. 149 alin. 4 lit. d) din Codul fiscal, societatea nu a procedat la ajustarea TVA dedusa initial la achizitia bunului imobil (valoarea impozabila a imobilului este de x lei, iar TVA aferenta este in suma de x lei), organele de inspectie fiscala au recalculat TVA solicitata la rambursare.

Valoarea TVA rezultata urmare ajustarii efectuata a fost in valoare de t lei.

In drept, conform dispozitiilor art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 54.8 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare la data de 15.02.2007:

Codul fiscal:

“**Art. 149.** - (1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe**, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de întretinere a acestor active, chiar în conditiile în care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricarei alte metode de punere a acestora la dispozitia unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriaza, le da în leasing sau le pune la dispozitia altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori întretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori întretinerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

(...) d) **în situatia în care bunul de capital își înceteaza existenta**, cu exceptia cazurilor în care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila.

(...) (5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

(...) c) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) si d), ajustarea se efectueaza o singura data pentru întreaga perioada de ajustare ramasa, incluzând anul în care apare obligatia ajustarii, si este de **pâna la o cincime sau, dupa caz, o douazecime pe an, astfel:**

1. din valoarea taxei nededuse pâna la momentul ajustarii, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c);

2. **din valoarea taxei deduse initial, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. d).”**

Norme metodologice:

“**54. (8)** Ajustarea taxei deductibile prevazuta la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, se efectueaza o singura data pentru întreaga perioada de ajustare ramasa, incluzând anul în care apare obligatia ajustarii, si este de pâna la o cincime sau, dupa caz, o douazecime pe an, din valoarea taxei deduse initial, **fiind operat în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își înceteaza existenta**, cu exceptia situatiilor prevazute la alin. (9). (...)

(11) În vederea ajustarii taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate sa tina un Registru al bunurilor de capital, în care sa evidentieze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, urmatoarele informatii:

a) data achizitiei, fabricarii, construirii sau transformarii/modernizarii;

b) valoarea (baza de impozitare) a bunului de capital;

- c) taxa deductibila aferenta bunului de capital;
- d) taxa dedusa;
- e) ajustarile efectuate conform art. 149 alin. (4) din Codul fiscal.”

Conform dispozitiilor legale mai sus mentionate, dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de imobile sau a altor bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora in scopul unor operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, in caz contrar legislatia fiscala prevazand un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat in momentul achizitiilor, in favoarea statului, respectiv în situatia în care bunul de capital își înceteaza existenta.

Prevederile privind ajustarea taxei pe valoarea adaugata se aplica atat de beneficiarii care au primit facturi cu TVA de la furnizori/prestarori pentru care s-a aplicat regimul normal de taxare, precum si de beneficiarii care au aplicat masurile de simplificare, respectiv taxare inversa, intrucat prin evidentierea de catre beneficiar atat a TVA deductibila, cat si TVA colectata in decont se considera ca taxa a fost achitata.

Mecanismul de ajustare prevazut la art. 149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizitiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinatiei utilizarii acestora, a cuantumului taxei supusa ajustarii, a perioadei de ajustare, a momentului modificarii destinatiei, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

1. Societatea a achizitionat in cursul anului 2007, conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x si contractului de vanzare-cumparare nr. x, cladirea si terenul situate in x, valoarea cladirii fiind de x lei (din care TVA = x lei).

La data achizitiei, tratamentul fiscal al operatiunii de achizitie a imobilului a fost cel prevazut de art. 160 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 82 (5) si (6) din HG nr. 44/2004, factura nr. 2617356/16.02.2007, fiind emisa de furnizor fara taxa, cu mentiunea taxare inversa, iar taxa fiind calculata de catre contestatara si preluata in decontul de TVA aferent trimestrului I 2007 atat ca TVA colectata, cat si TVA deductibila (in suma de x lei).

2. Perioada 01.02.2006 - 31.03.2007 a fost supusa inspectiei fiscale finalizata prin raportul de inspectie fiscala nr. t. Potrivit constatarilor organelor de control, **a fost confirmat tratamentul privind taxa** (taxarea inversa) aplicat achizitiilor de bunuri imobile situate in x. Trebuie subliniat ca **societatea a acceptat aceste constatari**, nefacand dovada contestarii deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x emisa urmare verificarilor efectuate.

Mai mult, contestatara a beneficiat rambursarea TVA in suma de x lei.

3. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. t in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t contestata, AFP Sector 1 a constatat ca **SC T SRL** a desfiintat in baza autorizatiei de desfiintare nr. x, imobilul situat la adresa mai sus mentionata.

Prin urmare, societatea trebuia sa evidentieze TVA rezultata urmare ajustarii in decontul de TVA corespunzator trim. IV 2009 (perioada fiscala de depunere a deconturilor de TVA fiind in cazul contestatarei, asa cum mentioneaza organele de inspectie fiscala, trimestrul calendaristic).

4. Intrucat, in temeiul dispozitiilor art. 149 alin. 4 lit. d) din Codul fiscal, societatea nu a procedat la ajustarea TVA dedusa initial la achizitia bunului imobil, organele de inspectie fiscala au recalculat TVA solicitata la rambursare.

Valoarea TVA rezultata urmare ajustarii efectuata a fost in valoare de t lei.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei cu privire la faptul ca a prezentat organelor de inspectie fiscala factura de stornare nr. x referitoare la factura initiala nr. x, prin care SC T SRL, in calitate de furnizor, considera tranzactia ca fiind scutita fara drept de deducere, conform art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, avand in vedere urmatoarele considerente:

- corectia facturii nr. x a fost efectuata **cu mult timp dupa incheierea inspectiei fiscale** concretizata prin Raportul nr. t, prin care a fost verificat/confirmat de organele de inspectie fiscala tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA al tranzactiei (achizitiei imobilului) - taxarea inversa **aplicata/acceptata de societate;**

- conform noilor prevederi ale Codului fiscal (art. 159) in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2010, **numai in cazul** persoanelor impozabile care au fost supuse unui control fiscal, in urma caruia au fost constatate si stabilite erori in ceea ce priveste stabilirea corecta a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume in baza actului administrativ emis de autoritatea fiscala competenta, **se pot emite facturi de corectie catre beneficiari;** or, in speta, pentru perioada 01.02.2006 - 31.03.2007, nu au fost stabilite erori de catre organele de control, ci mai mult a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x **necontestata;**

- solicitarea contestatarei privind reconsiderarea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA cu privire la achizitia imobilului este echivalenta cu solicitarea de reverificare de catre organele de inspectie fiscala a aceleiasi operatiuni/taxa/perioada supusa impunerii, ceea ce este in contradictie cu dispozitiile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

“(3) **Inspectia fiscala se efectueaza o singura data** pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. (...)”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca societatea nu contesta modul de determinare a TVA ajustata, rezulta ca in mod corect AFP Sector 3 a procedat la ajustarea TVA dedusa initial la achizitia bunului imobil, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC T SRL** cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de t lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t.

3.2 Referitor la accesoriile in suma de t lei aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 3 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de t lei prin Decizia de impunere nr. t,

in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind corecta respingerea la rambursare a TVA in suma de t lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, AFP Sector 3 a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii aferente TVA in suma totala de t lei.

Accesoriile au fost calculate pe perioada 25.01.2010 - 23.07.2010.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

Articolele de mai sus au fost modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010, dupa cum urmeaza:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv".

"Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen

majorari de întârziere, iar incepand cu data intrarii in vigoare a OUG nr. 39/2001, se datoreaza atat dobanzi, cat si penalitati de intarziere.

Referitor la suma de t lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t, se retine ca stabilirea de accesorii in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece s-a retinut ca fiind corecta respingerea la rambursare a TVA in suma de t lei, urmare neefectuării ajustării TVA deductibila corespunzatoare achizitiei de bunuri imobile in conditiile incetarii existentei acestora, rezulta ca societatea datoreaza si suma de t lei cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 141, art. 149, art. 159, art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 54.8 si pct. 82 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare la data de 15.02.2007, art. 119 alin. 1, art. 120 alin. 1 si 2, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC T SRL** cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de t lei si accesorii aferente TVA in suma de t lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. t emisa de AFP Sector 3.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.