

DECIZIA Nr. 91 din 23 noiembrie 2005
privind solutionarea contestatiei formulată de
Societatea Comercială "...” S.R.L.
din municipiul..., judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Control Fiscal Prahova**, prin adresa nr. ...din 18 octombrie 2005 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../21 octombrie 2005, în legătură cu contestatia **S.C. "...” S.R.L.** formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală Nr. ...din 28 septembrie 2005** emisă de A.C.F. Prahova, precum si împotriva **Raportului de inspectie fiscală** încheiat la data de **27 septembrie 2005** de consilier si inspector asistent din cadrul A.C.F. Prahova, acte **comunicate** contribuabilului la data de **28 septembrie 2005**.

În conformitate cu prevederile **art.179 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 26.09.2005, prin adresa sus-mentionată, A.C.F. Prahova a transmis **Dosarul contestatiei** către Serviciul solutionare contestatii al D.G.F.P. Prahova.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 177** si ale **art.179 alin. (1) lit. a)** din **TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale** - al **Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 863/26 septembrie 2005), respectiv **depunerea contestatiei** Nr. .../13.10.2005 în **termen de 30 zile** de la comunicarea **actelor atacate**, înregistrată la A.C.F. Prahova sub nr. .../13 octombrie 2005, precum si **încadrarea în cuantumul de până la 500.000 lei (RON)** a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Având în vedere faptul că în contestatie **societatea comercială nu a precizat obiectul contestatiei**, cuantumul sumei contestate si nici motivele de fapt si de drept pe care se întemeiază contestatia, prin adresa **Nr. SC .../26 octombrie 2005** au fost solicitate contestatoarei aceste precizări.

Prin adresa nr. .../31 octombrie 2005, depusă si înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../31 octombrie 2005, S.C. "...” S.R.L. a comunicat organului de solutionare a contestatiei **precizările solicitate prin adresa mentionată mai sus**.

Societatea Comercială "...” S.R.L. are **sediul de afaceri** în municipiul..., Str. ..., judetul Prahova, este înregistrată la Registrul Comertului Prahova sub nr. **J29/...** si are **codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal R**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de... **lei (RON)** – reprezentând **T.V.A. respinsă la rambursare** ca urmare a inspectiei fiscale din 27 septembrie 2005.

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – *Sustinerile contestatoarei sunt următoarele:*

A. - *Contestatia initială - nr. .../13.10.2005:*

“[...] Având în vedere prevederile Codului Fiscal, vă formulăm următoarea contestatie la Procesul-verbal nr. .../28.09.2005, cu privire la rambursarea decontului cu sumă negativă a lunii Mai 2005.

Vă comunicăm că nu suntem de acord asupra determinării valorii terenului si a constructiilor achizitionate de la... S.R.L. cu factura nr. .../28.12.2004.

În timpul controlului, societatea noastră a furnizat institutiei Dumneavoastră un raport de evaluare al unui evaluator autorizat, membru ANFVAR, evaluare făcută pe teren, adică prin

examinarea terenului din orasul..., ce a fost achizitionat prin factura mai sus mentionată (Raport ce îl anexăm în xerocopii încă o dată, raportul fiind predat către institutia Dumneavoastră prin adresa nr.../01.07.2005).

Deci, în consecință, **vă comunicăm faptul că nu suntem de acord cu valoarea stabilită prin procesul-verbal nr.../28.09.2005 a constructiilor existente pe terenul mai sus mentionat, drept pentru care vă rugăm să reanalizati si să decideti modalitatea de calcul a valorii cât mai aproape de realitate. [...]."**

B. - Adresa nr. .../31.10.2005:

"[...] Având în vedere adresa nr.../26.10.2005, **vă aducem următoarele completări:**

1. Obiectul contestatiei

Stabilirea de către organele de control a valorii constructiilor la suma de... lei (adică 682.957 RON) având ca implicatie **stabilirea unui TVA nedeductibil** în valoare de... lei vechi (... RON).

2. Quantumul sumei contestate

este de... lei vechi (... RON), TVA stabilit ca nedeductibil si implicit TVA pentru care nu avem dreptul la rambursare.

3. Actul fiscal contestabil

prin care se stabileste suma de... RON ca fiind TVA la care nu avem dreptul de rambursare este Procesul-verbal nr.../28.09.2005 emis de DGFP Prahova - Activitatea de Control Fiscal Ploiesti.

4. Motivele de fapt si de drept

Considerăm că valoarea constructiilor este mult mai mică decât cea stipulată si calculată în actul de control mai sus mentionat, fapt pentru care am apelat la un evaluator independent autorizat, membru al ANFVAR, evaluator care a stabilit o valoare mult mai mică, raport de evaluare trimis institutiei Dvs. în două rânduri prin adresa nr.../01.07.2005, respectiv.../13.10.2005.

Suntem obligati a preciza că aceste clădiri urmau a fi demolate si că nu se aflau în stare de utilizare si aveau un grad avansat de degradare (unele din corpuri fiind în stadiu de demolare la data transmiterii dreptului de proprietate).

Vă solicităm clarificarea cât mai urgentă a contestatiei noastre, cu respectarea Legislatiei în vigoare si luarea în considerare a realității existente de fapt.

Anexăm prezentei xerocopie după următoarele documente:

- **raport de evaluare**
- **decizie de impunere**
- **proces verbal nr.../28.09.2005"**

II. – Din Raportul de inspectie fiscală încheiat la 27 septembrie 2005 - anexă la Decizia de impunere Nr. ...din 28 septembrie 2005 emisă de A.C.F. Ploiesti, rezultă următoarele:

* - **Verificarea efectuată** de organele de control aparținând A.C.F. Prahova la **S.C. "... S.R.L. Ploiesti**, concretizată prin **Raportul de inspectie fiscală încheiat în data de 27 septembrie 2005**, a cuprins perioada **1 mai 2004 - 31 mai 2005** pentru **taxa pe valoarea adăugată** si a vizat **solutionarea deconturilor cu soldul sumei negativă a T.V.A.** - înregistrate la A.C.F. Prahova sub nr. .../02 martie 2005, nr.../13 aprilie 2005 si nr. .../15 iunie 2005, **rezultatele controlului fiind contestate de societatea comercială.**

* - La **CAPITOLUL III Constatări fiscale, pct. III.2 Taxa pe valoarea adăugată** din acest Raport, pag. 5 -8, **este consemnat:**

"[...] a) Referitor la TVA deductibilă

[...] S-a constatat că ponderea valorică în TVA deductibilă o detine TVA aferentă **achizitiei unui imobil** în judetul... (67,33% din suma solicitată), compus din teren si constructiile edificate pe acesta, în valoare totală de... lei, **din care TVA în sumă de... lei.**

În consecință, s-a procedat la analiza relatiei comerciale derulate cu furnizorul imobilului, în spetă SC... SRL....

Urmare verificării, s-a constatat că **factura fiscală** aferentă acestei tranzactii comerciale - **seria... nr. .../28.12.2004**, în valoare totală de... lei - are ca obiect «**contravaloare teren si**

constructii», fiind emisă în baza «**actului de dezmembrare si contractul de vânzare-cumpărare**», autentificat sub nr. .../28.12.2004.

[...] Referitor la **modul de înregistrare în evidenta contabilă a imobilului achiziționat**, arătăm că această operațiune contabilă s-a efectuat prin **NC/31.12.2004**, prin debitarea conturilor contabile **211 «Terenuri»** cu suma de... **lei** si, respectiv, a contului contabil **231 «Investitii în curs»**, cu suma de... **lei**, reprezentând **valoarea constructiilor** stabilită de către SC... SA, prin autorizația de desființare nr. .../04.10.2004.

Deosebit de aspectele menționate anterior, facem precizarea că, pentru garantarea realizării tranzacției prezentată mai sus, SC... SRL a încheiat cu SC... SRL, un antecontract de vânzare-cumpărare - ce are înscris ca mențiune nr. de intrare .../23.08.2004 - al cărui obiect consta în «**teren cu o suprafață de ... mp,... care face parte dintr-un teren în suprafață totală de ... mp,... si care va fi dobândit de la SC... SA...**».

Totodată este precizat si faptul că «**odată cu terenul si în cadrul aceluiași pret si înstrăinează si constructiile edificate pe acest teren**», si că, pentru realizarea contractului, SC... SRL se obligă să certifice existența în patrimoniul său a dreptului de proprietate.

În acest sens, a fost prezentat contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .../07.10.2004, contract prin care SC... SRL... a achiziționat de la SC... SA... «**bunul imobil Laborator central de alimentare publică, situat în municipiul..., str. ..., judetul Vâlcea, compus din teren curți constructii în suprafață de... mp... si constructiile edificate pe acesta**», si care, ulterior, a fost dezmembrat în două loturi, conform celor prezentate anterior.

Invederăm faptul că valoarea acestei tranzacții a însumat... lei, în condițiile în care, ulterior, în decurs de două luni, lotul 2 - ca parte integrantă din structura acestui imobil - a fost revândut societății... SRL, pentru suma de... lei!

[...] Pentru clarificarea acestor neconcordanțe, în timpul controlului **au fost solicitate informații** de la Camera Notarilor Publici Arges, **referitoare la valoarea de piață** a imobilului achiziționat de către SC... SRL. Urmare **adeselor nr..../17.05.2005 si nr. .../03.06.2005** emise în acest sens, a fost comunicat faptul că, **în perioada iulie 2004 - decembrie 2004**, valoarea reală de piață a terenului în cauză s-a încadrat între 80 - 100 euro mp, iar valoarea întregului imobil s-a situat între 15 si 20 miliarde lei. Menționăm că răspunsul comunicat de Camera Notarilor Publice Arges, a fost înregistrat la A.C.F. Prahova sub nr. .../06.06.2005 si nr. .../17.06.2005. (anexa nr.10 pag 50,52)

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum si prevederile art. 65 din O.G. nr. 92/2003 R, urmare controlului **s-a reconsiderat structura valorică a tranzacției**, în sensul că, față de valoarea la care au fost înregistrate în contabilitate terenul achiziționat (... lei) si constructiile aferente (... lei), **situatia se prezintă după cum urmează:**

- **teren**, în valoare de... **lei**, calculat astfel: ... mp x 100 euro/mp x ... lei;
- **constructii**, în valoare de... **lei**, calculat ca diferență între valoarea totală a imobilului,... lei, si valoarea terenului stabilită mai sus,... lei.

Menționăm că, în timpul controlului, a fost solicitat si **sprijinul organelor de inspectie fiscală din A.C.F. Vâlcea, care, din verificarea încrucișată efectuată la SC... SRL, au constatat faptul că factura fiscală aferentă vânzării imobilului, a fost înregistrată în evidenta contabilă, iar TVA aferentă a fost achitată la bugetul consolidat.**

[...] În strânsă legătură cu aspectele detaliate mai sus, facem precizarea că, la data prezentului control, **constructiile achiziționate au fost demolate**, conform documentației anexată la prezentul act de control, în spetă Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .../18.04.2005 (anexa nr.10, pag. 23).

În consecință, având în vedere faptul că aceste constructii **nu au fost utilizate** în scopul realizării de operațiuni taxabile, la control, potrivit prevederilor art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/2003, **nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă**, în sumă de... **lei** (... lei x 19%).

[...] Având în vedere aspectele prezentate mai sus, urmare controlului s-au stabilit următoarele:

- TVA solicitată la rambursare, ... lei,
- TVA pentru care societatea nu are drept de rambursare ... lei,
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare ... lei [...].”

III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constată:

Prin contestatia formulată, S.C. "... " S.R.L. **nu este de acord cu stabilirea** - la inspectia fiscală din 27 septembrie 2005 - **a sumei de...lei (RON) ca T.V.A. deductibilă pentru care nu are drept de deducere si, implicit, diminuarea T.V.A. de rambursat cu această sumă**, considerând că **si-a exercitat corect si legal dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată deductibilă** aferentă **achizitiei de imobilizări corporale** efectuată în luna **decembrie 2004**.

❖ – **Având în vedere obiectul contestatiei**, respectiv **neacordarea integrală a dreptului de deducere** pentru **taxa pe valoarea adăugată deductibilă** aferentă **facturii fiscale seria... nr. .../28 decembrie 2004** emisă de S.C. "... " S.R.L. , **cât si perioada supusă inspectiei fiscale**, respectiv **1 mai 2004 - 31 mai 2005**, prezentăm **actele normative** (mentionate în Raport la pag. 7 - 8) **în baza cărora organele fiscale de control nu au acordat dreptul de deducere pentru T.V.A. deductibilă** în sumă totală de... lei:

a) - Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare de la data de 1 ianuarie 2004):

"ARTICOLUL 65 - Estimarea bazei de impunere

(1) *Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(2) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."*

Referitor la acest articol de lege, **Normele metodologice de aplicare** - aprobate prin **H.G. nr. 1050/2004**, precizează:

"Norme metodologice:

65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstructionează sau refuză acțiunea de inspectie fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producătoare de venituri si contribuabilul **nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora.**

65.2. *Organul fiscal va indentifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activități similare."*

b) - Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, (în vigoare de la data de 1 ianuarie 2004) la **Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată:**

Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(2) [...].

(3) **Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

Din Raportul de inspectie fiscală atacat rezultă că - la data de **28 decembrie 2004** - societatea comercială contestatoare **a achiziționat un imobil** în valoare totală de... lei, din care **T.V.A.** în sumă de... lei, pentru care a prezentat ca **documente justificative: Contract de vânzare - cumpărare** autentificat de Notar Public și **factură fiscală** emisă de persoana juridică vânzătoare.

Organele de inspectie fiscală consemnează în Raport că **imobilul achiziționat** este alcătuit din **teren și construcții edificate pe acesta**, iar în contabilitatea S.C. "... S.R.L. **valoarea fără T.V.A. a achiziției de... lei** (... lei -... lei), **a fost înregistrată astfel:**

- cont 211 "Terenuri" lei;
- cont 231 "Imobilizări corporale în curs" lei.

În urma investigațiilor efectuate de organele de inspectie fiscală, **s-a considerat necesară aplicarea prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală** (mai sus citat), iar în baza acestora **s-a reconsiderat structura valorică** a tranzacției din 28 decembrie 2004 față de valorile la care au fost înregistrate în contabilitate terenul și construcțiile achiziționate.

Astfel, **estimarea efectuată de organele de inspectie fiscală** - consemnată în Raportul din 27 septembrie 2005, **a condus la stabilirea următoarelor valori:**

- Teren lei;
- Construcții lei.

Totodată, **constatându-se că la data inspectiei fiscale** (27.09.2005), **construcțiile achiziționate au fost demolate**, deci **nu au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile cu T.V.A.**, în baza prevederilor **alin. (3) al art. 145 din Codul fiscal** (mai sus citate) **s-a anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată deductibilă** în sumă de... lei aferentă **valorii construcțiilor stabilită prin estimare** de către organele de inspectie fiscală (... lei x 19%).

* - Fată de cele consemnate în Raportul de inspectie fiscală din 27 septembrie 2005, coroborate cu susținerile contestatoarei, pe baza actelor și documentelor existente la dosarul contestație, organul de soluționare constată:

- **În mod eronat** organele de inspectie fiscală **au aplicat prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală**, deoarece - avându-se în vedere **Normele de aplicare** ale acestuia (mai sus citate), în Raportul din 27 septembrie 2005 **nu este consemnată nici una dintre situațiile prevăzute la pct. 65.1. lit. a) - d)** prin care **să se justifice estimarea bazei de impunere de către organele fiscale de inspectie.**

- Societatea comercială contestatoare **face dovada transmiterii la data de 1 iulie 2005** către organul de inspectie fiscală a **Raportului de evaluare a terenului achiziționat la data de 28 decembrie 2004 în municipiul....** - întocmit la data de 30 iunie 2005 de **expert evaluator proprietăți imobiliare....**, membru al Asociației Naționale a Evaluatorilor din România (legitimatie nr. ...) - **prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../01.07.2005**, deci **anterior finalizării inspectiei fiscale din 27 septembrie 2005**, solicitând luarea în considerare de către organul fiscal a datelor rezultate din acesta.

În acest fel, S.C. "... S.R.L. recunoaște implicit că valorile terenului și construcțiilor edificate pe acesta - înregistrate în contabilitatea sa - **nu au fost corect determinate.**

Valoarea estimată a terenului stabilită de expert prin Raportul de evaluare este de... lei - fără T.V.A..

Astfel, **pe cale de consecință**, rezultă că **valoarea construcțiilor** achiziționate la data de 28 decembrie 2004 este de... lei - fără T.V.A. (... lei/valoarea totală a imobilului -... lei/valoarea terenului).

- **În aceste condiții**, rezultă că prevederile **alin. (3) al art. 145 din Codul fiscal** sunt aplicabile **doar asupra valorii de... lei** - estimată de expert evaluator autorizat **și nu asupra valorii de... lei** - estimată eronat de către organele de inspectie fiscală.

- Desi S.C. "..." S.R.L. **contestă integral suma de... lei (RON), prin cele precizate la pct. 4 din adresa nr. .../31 octombrie 2005 de completare a contestatiei initiale**, în fapt **contestă valoarea estimată de organele de inspectie fiscală** privind constructiile achizitionate la 28 decembrie 2004 si demolate ulterior, **solicitând luarea în considerare a Raportului de evaluare din 30 iunie 2005** si **determinarea valorii constructiilor demolate prin diminuarea valorii totale a imobilului cu valoarea terenului stabilită de expertul evaluator**, respectiv suma de... lei.

- Din Raportul de inspectie fiscală **rezultă de asemenea efectuarea verificării încrucisate a tranzactiei** consemnată în **factura fiscală** seria... nr. .../28 decembrie 2004 emisă de persoana juridică vânzătoare S.C. "..." S.R.L. , **constatându-se că factura fiscală a fost înregistrată în contabilitatea vânzătoarei**, iar **taxa pe valoarea adăugată colectată a fost achitată la bugetul de stat.**

.....
* - **Fată de cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei stabileste următoarele:**

- **Valoarea constructiilor demolate** pentru care societatea comercială contestatoare **nu are drept de deducere a T.V.A.** este de... lei (ROL), iar **T.V.A. nedeductibilă** este în sumă de... lei (ROL)[... lei x 19%], conform prevederilor **alin. (3)** al **art. 145** din **Codul fiscal**, respectiv **constructiile demolate nu au fost utilizate în scopul realizării de operatiuni taxabile cu T.V.A..**

Astfel, din **suma totală contestată de... lei (ROL) T.V.A.** (... lei RON):

- pentru suma de... lei (ROL) **T.V.A.** (... lei RON) urmează a se pronunta solutia de respingere ca neîntemeiată a contestatiei;
- pentru suma de... lei (ROL) **T.V.A.** (... lei RON) urmează a se pronunta solutia de admiterea partială a contestatiei, întrucât pentru această sumă societatea comercială are drept de deducere si implicit drept de rambursare, fiind aferentă terenului.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulată de S.C. "..." S.R.L. din..., judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală Nr. ...din 28 septembrie 2005, precum si împotriva Raportului de inspectie fiscală din 27 septembrie 2005 încheiat de consilier si inspector asistent din cadrul **Activității de Control Fiscal Prahova**, în conformitate cu prevederile **alin. (1) si (2) ale art. 186 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată în 26.09.2005, se

D E C I D E :

1. - Admiterea partială a contestatiei pentru suma de... lei (RON) T.V.A. si anularea partială a deciziei de impunere pentru această sumă, ce urmează a fi rambursată societății comerciale contestatoare.

2. - Respingerea contestatiei ca neîntemeiată pentru suma... lei (RON) T.V.A..

3. - În conformitate cu prevederile alin.(2) al art. 188 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 26.09.2005 si ale alin. (1) al art. 11 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (sase) luni de la data primirii acesteia - la instanta de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,

