

DECIZIA nr. 1314/713 din 24.08.2012

I. In contestatia formulata petenta arata ca prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr.

Din organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina societatii obligatii fiscale in suma totala de lei.

Prin contestatia formulata, petenta solicita anulara in parte a obligatiilor suplimentare stabilite prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. din 09.07.2012, in suma totala de lei, ce reprezinta:

- TVA lei
- dobanzi/majorari aferente TVA lei
- penalitati aferente TVA lei

In sustinerea contestatiei, petenta arata ca in baza solicitarii de rambursare prin depunerea la AFP a decontului de TVA cu optiune de rambursare, inspectorii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. au procedat la efectuarea controlului pentru solutionarea decontului cu suma negativa de TVA.

In urma efectuarii controlului, dupa verificarea tuturor actelor contabile si juridice solicitate si puse la dispozitie de reprezentantii societatii, inspectorii au procedat la discutia finala cu contribuabilul, in urma careia s-au constatat diferente de opinie.

Prin „Punctul de vedere”, inregistrat la D.G.F.P. sub nr. din 29.05.2012, incheiat in urma discutiei finale cu contribuabilul, petenta a aratat ca opinia organului de control se bazeaza pe elemente legale eronat interpretate. Acest lucru este dovedit prin modificarea Proiectului de raport de inspectie fiscala (pus la dispozitia contribuabilului, in vederea discutiei finale) cu prezentul raport.

In mod neintemeiat si cu interpretarea eronata a legii, inspectorii fiscali au emis decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, mai sus mentionate.

-

Referitor la cele retinute privind analiza TVA deductibila inspectorii fiscali noteaza: " ...societatea avea obligatia ajustarii taxei deduse la data incheierii precontractelor, adica la data schimbarii destinatiei constructiei, conform art. 149, alin. (4), lit. a), pct. 2 din Codul Fiscal, care prevede: ajustarea taxei deductibile se efectueaza in situatia in care bunul de capital este utllizat pentru operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei."

In consecinta, inspectorii stabilesc o valoare a TVA nedeductibila fiscal in suma de lei, dobanzi in valoare de lei si penalitati in valoare de lei.

Fata de aceste constatari petenta face urmatoarele precizari:

1. Niciodata nu a fost schimbata destinatia constructiei celor doua cladiri

de locuinte din str. _____ si str. _____

2. La niciun punct al HG nr. 44/2004 nu este prevazut faptul ca o societate trebuie sa-si ajusteze TVA la momentul incheierii unui precontract.

3. Bunul de capital nu este utilizat deloc de catre societatea sau orice alta persoana. Inspectorii fiscali s-au prezentat la fata locului si au constatat ca apartamentele sunt neutilizate.

Asadar, prevederile art. 149, alin. (4), lit. a), pct.2 din Codul Fiscal, nu sunt aplicabile in acest caz, dreptul de folosinta (utilizare) urmand a intra in vigoare la data livrarii bunului (transferul dreptului de proprietate), dupa cum chiar inspectorii au precizat in raport (pag. 6 din 20):

"Avand in vedere antecontractele incheiate ale caror clauze prevad transmiterea dreptului de proprietate la data achitarii ultimei transe, conform art. 134¹, alin. (6) din Codul fiscal, rezulta ca la data livrarii constructia nu mai este noua, iar operatiunea se incadreaza in operatiuni scutite fara drept de deducere conform art. 141, alin. (2), lit. f din Codul fiscal". La aceeasi data intervine si exigibilitatea TVA (conform art. 134 , alin. 6 din Codul Fiscal), fapt mentionat si in cadrul Deciziei de Impunere.

4. Art. 149, alin. 6 din Codul fiscal prevede ca:

"Persoana impozabila trebuie sa pastreze o situatie a bunurilor de capital care fac obiectul ajustarii taxei deductibile, care sa permita controlul taxei deductibile si al ajustarilor efectuate. Aceasta situatie trebuie pastrata pe o perioada care incepe in momentul la care taxa aferenta achizitiei bunului de capital devine exigibila si se incheie la 5 ani dupa expirarea perioadei in care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte inregistrari, documente si jurnale privind bunurile de capital trebuie pastrate pentru aceeasi perioada." Ori, inspectorii fiscali nu au constatat exigibilitatea taxei (fapt dovedit prin Raportul de Inspectie Fiscala) ci au cerut ajustarea ei.

In concluzie, petenta sustine ca inspectorii fiscali au interpretat eronat legea cerand ajustarea TVA si calculand dobanzi si penalitati, desi:

- Destinatia constructiei nu a fost modificata

- Bunul de capital nu este utilizat

- Exigibilitatea taxei intervine doar la transferul dreptului de proprietate

- Nu exista nicio prevedere legala de ajustare a TVA la momentul incheierii unui precontract.

Petenta arata ca daca ajustarea era obligatorie, aceasta trebuia calculata la valoarea transelor facturate, iar valoarea TVA de ajustat ar fi fost in suma de lei.

II. Din verificarea documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat deficiente care au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de _____ si inregistrat la D.G.F.P. _____ - Activitatea de inspectie fiscala sub nr. _____ in baza caruia s-a emis "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala"

Pe perioada verificata s-a constatat ca S.C. _____ S.R.L. a incheiat antecontracte si promisiuni de vanzare-cumparare de apartamente noi cu persoane fizice si juridice care achita plati partiale pentru care societatea emite facturi cu cota 0 de TVA, dupa cum urmeaza:

1

1. S.C. _____ S.R.L. incheie cu persoana fizica _____ antecontractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. _____ privind vanzarea unui apartament cu parcare situat in _____, str. _____ Nr. _____ plata fiind prevazuta in 5 transe pe perioada _____. Ultima trasa de plata este prevazuta in data de _____, cand se va incheia contractul final de vanzare-cumparare si transferul dreptului de proprietate catre cumparatoare.

Societatea emite factura nr. _____ in valoare de _____ lei si factura nr. _____ in valoare de _____ lei reprezentand transe (plati partiale) cu cota 0 de TVA.

-

2. S.C. HUSER S.R.L. incheie cu persoana fizica _____ promisiunea de vanzare-cumparare autentificat cu nr. _____ privind vanzarea unui apartament cu 2 parcuri situate in _____, str. _____ Nr. _____, plata fiind prevazuta in 24 transe pe perioada _____. Ultima trasa de plata este prevazuta in data de _____, cand se va incheia contractul final de vanzare-cumparare si transferul dreptului de proprietate catre cumparator.

Societatea emite factura nr. _____ in valoare de _____ lei si factura nr. _____ in valoare de _____ lei reprezentand transe (plati partiale) cu cota 0 de TVA.

3. Societatea verificata incheie cu persoana juridica S.C. _____ S.R.L. antecontractul de vanzare- cumparare autentificat cu nr. _____ privind vanzarea unui apartament cu 2 parcuri situate in _____, str. _____ Nr. _____, plata fiind prevazuta in 9 transe pe perioada _____. Ultima trasa de plata este prevazuta in data de _____

, cand se va incheia contractul final de vanzare-cumparare si transferul dreptului de proprietate catre cumparator.

Societatea emite urmatoarele facturi reprezentand transe (plati partiale) cu cota 0 de TVA:

4. In baza promisiunii de vanzare - cumparare autentificata cu nr. societatea vinde un apartament si parcare situat in , str. Nr. Catre , cetatean strain pentru care emite factura nr. in valoare de lei reprezentand avans, cu cota 0 de TVA.

Diferenta de plata este prevazuta in data de , cand se va incheia contractul final de vanzare - cumparare si transferul dreptului de proprietate catre cumparator. Pana la data la care a fost solicitata TVA, respectiv , nu a avut loc plata acestei diferente si nu a avut loc transferul dreptului de proprietate pentru acest apartament.

In baza art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal societatea a dedus TVA la lucrarile de constructii efectuate si materializate in blocuri de apartamente situate in , str. Nr. si str. Nr. , in baza intentiei de a efectua operatiuni taxabile (livrari de constructii noi).

La data incheierii celor 4 (patru) antecontracte si promisiuni de vanzare - cumparare mentionate mai sus, societatea isi schimba aceasta intentie dorind sa vanda apartamentele construite in regim de scutire fara drept de deducere conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal, clauza stipulata in aceste acte de vanzare bilaterale si dovedita prin emiterea in regim de scutire a facturilor pentru transele incasate inainte de transferul dreptului de proprietate.

Avand in vedere antecontractele incheiate ale caror clauze prevad transmiterea dreptului de proprietate la data achitarii ultimei transe, conform art. 134¹, alin. (6) din Codul fiscal, rezulta ca la data livrarii constructia nu mai este noua, iar operatiunea se incadreaza in operatiuni scutite fara drept de deducere conform art. 141, alin.(2), lit.f) din Codul fiscal.

Conform pct. 39, alin. (6), Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, societatea avea obligatia ajustarii taxei deduse la data incheierii precontractelor, adica la data schimbarii destinatiei constructiei, conform art. 149, alin. (4), lit. a), pct.2 din Codul fiscal care prevede: "*ajustarea taxei deductibile se efectueaza in situatia in care bunul de capital este utilizat pentru operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei*".

Prin adresa nr. si comunicata agentului economic in data de a fost solicitata prezentarea "*situatiei bunurilor de capital care face obiectul ajustarii taxei deductibile*" prevazuta de art. 141, alin. (6) Codul fiscal si pct. 54, alin. (11), Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare.

Prin adresa nr. _____ a fost comunicata organului fiscal situatia bunurilor de capital in sold la _____ care cuprinde inclusiv taxa dedusa de societate pentru constructia apartamente lor si parcarilor ce fac obiectul celor 4(patru) antecontracte si promisiuni de vanzare-cumparare mentionate mai sus, astfel:

- taxa dedusa in suma de _____ lei pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu _____

- taxa dedusa in suma de _____ lei pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu S.C. _____ S.R.L.;

- taxa dedusa in suma de _____ lei pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu _____

- taxa dedusa in suma de _____ pentru apartamentul din antecontractul incheiat cu _____.

Organul de control a efectuat ajustarea taxei deduse initial de societate conform prevederilor art. 149, alin. (2), lit. b) si alin. (3), lit. b) din Codul fiscal si pct. 54, alin. (5), Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, privind perioada de ajustare si modul de calcul, dupa cum urmeaza:

- taxa ajustata in suma de _____ lei pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu _____, pe perioada de ajustare _____, intrucat anul modificarii destinatiei de utilizare a bunurilor pentru operatiuni scutite fara drept de deducere este chiar anul receptiei bunurilor, cand s-a incheiat antecontractul nr. _____, respectiv anul _____

- taxa ajustata in suma de _____ lei pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu S.C. _____ S.R.L., pe perioada de ajustare _____ intrucat anul modificarii destinatiei de utilizare a bunurilor pentru operatiuni scutite fara drept de deducere este chiar anul receptiei bunurilor, cand s-a incheiat antecontractul nr. _____, respectiv anul _____

- taxa ajustata in suma de _____ lei (_____) pentru apartamentul si parcare din antecontractul incheiat cu _____, pe perioada de ajustare _____ intrucat anul modificarii destinatiei de utilizare a bunurilor pentru operatiuni scutite fara drept de deducere este anul _____ cand s-a incheiat promisiunea de vanzare-cumparare nr. _____ iar anul receptiei bunurilor este anul _____

- taxa ajustata in suma de _____ lei (_____) pentru apartamentul din antecontractul incheiat cu _____, pe perioada de ajustare _____ intrucat anul modificarii destinatiei de utilizare a bunurilor pentru operatiuni scutite fara drept de deducere este anul _____ cand s-a incheiat promisiunea de vanzare-cumparare nr. _____ iar anul receptiei bunurilor este anul _____

In consecinta, organul de control a stabilit o taxa nedeductibila fiscal (taxa ajustata) in suma totala de _____ lei care reprezinta taxa pe care societatea avea obligatia de a o restitui la bugetul de stat la momentul schimbarii destinatiei bunurilor construite, respectiv la momentul realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere.

Pentru neplata TVA in suma de _____ lei s-au calculat dobanzi in suma de _____ lei si penalitati in suma de _____ lei pana la data de _____, conform art. 120 si art. 120.1 din OG nr. 92/2003 rep.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. _____, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca S.C. _____ S.R.L. si-a exercitat dreptul de deducere pentru achizitii de bunuri si servicii aferente constructiei a 2 (doua) obiective respectiv:

- bloc de locuinte colective cu _____ apartamente cu regim D+P+2E+Er, acces auto si _____ locuri de parcare, situat in localitatea _____ str. _____ Nr. _____

- bloc de locuinte cu _____ de apartamente in regim D+P+2E+Er cu acces auto si _____ locuri de parcare, situat in _____, str. _____ Nr. _____

In baza art. 145, alin. (1) si alin. (2), lit.a) din Codul fiscal societatea a dedus TVA la lucrarile de constructii efectuate si materializate in blocuri de apartamente situate in _____, str. _____ Nr. _____ si str. _____ Nr. _____, in baza intentiei de a efectua operatiuni taxabile (livrari de constructii noi).

La data incheierii a 4 (patru) antecontracte si promisiuni de vanzare-cumparare societatea isi schimba aceasta intentie dorind sa vanda apartamentele construite in regim de scutire fara drept de deducere conform art. 141, alin. (2). lit. f) din Codul fiscal:

"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii."

Intentia societatii reiese din actele de vanzare bilaterale si este dovedita prin emiterea in regim de scutire a facturilor pentru transele incasate inainte de transferul dreptului de proprietate.

Intrucat clauzele stipulate in aceste antecontracte si promisiuni de vanzare-cumparare prevad transmiterea dreptului de proprietate la data achitarii ultimei transe, rezulta ca la data livrarii constructia nu mai este noua,

iar operatiunea se incadreaza in operatiuni scutite fara drept de deducere conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal.

Conform pct. 39, alin. (6), Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare, societatea avea obligatia ajustarii taxei deduse la data incheierii precontractelor, adica la data schimbarii destinatiei constructiei.

Societatii ii sunt aplicabile urmatoarele reglementari legale:

- art. 149 alin. (2) din Codul fiscal: "Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):

a) pe o perioada de 5 ani, pentru bunurile de capital achizitionate sau fabricate, altele decat cele prevazute la lit. b);

b) pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare incepe:

b) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt receptionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;

- art. 149 alin. (4) Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

a) in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;

2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;

b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;

In contestatia formulata petenta afirma ca organul de control nu a calculat TVA ajustata in functie de transa facturata, procentual si valoric intrucat in cuprinsul art. 149 din Codul fiscal precum si titlul VI, pct. 54 din H.G. nr. 44/2004 nu se prevede ajustarea proportionala a taxei deduse in functie de transa facturata in cazul vanzarii de constructii pe baza de contracte cu plata in transe.

Organul fiscal care solutioneaza prezenta contestatie arata ca ajustarea se efectueaza o singura data si pentru suma integrala conform art. 149 alin. (3) din Codul fiscal:

(3) Perioada de ajustare incepe:

b) de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt receptionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii;

Argumentele sustinute de petenta nu sunt de natura a solutiona favorabil contestatia.

In baza prevederilor legale prezentate mai sus, societatea are obligatia de a o restitui la bugetul de stat taxa ajustata intrucat conform antecontractelor si promisiunilor de vanzare-cumparare in momentul transmiterii dreptului de proprietate constructia nu mai este noua, societatea realizand operatiuni scutite fara drept de deducere.

In mod legal organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea taxei deduse initial de societate conform prevederilor art. 149, alin. (2), lit. b) si alin. (3), lit. b) din Codul fiscal si pct. 54, alin. (5), Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare si au stabilit o taxa nedeductibila fiscal (taxa ajustata) in suma de _____ lei.

Pentru neplata TVA in suma de _____ lei s-au calculat dobanzi in suma de _____ lei si penalitati in suma de _____ lei pana la data de _____, conform art. 120 si art. 120.1 din OG nr. 92/2003 rep.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative legale enumerate in prezenta decizie si coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

DECIDE :

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de _____
lei, ce reprezinta:

- TVA lei
- dobanzi/majorari aferente TVA lei
- penalitati aferente TVA lei

2) prezenta decizie se comunica la :

- S.C. S.R.L.
- D.G.F.P. - Activitatea de inspectie fiscala, cu aplicarea
prevederilor pct.7.5 din Ordinul ANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de judecata competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.