

## **DECIZIA NR. 46/2006 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara**

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere, emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, privind stabilirea ca obligatie de plata, catre bugetul consolidat al statului, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- dobanzi de intarziere aferente T.V.A.;
- penalitati de intarziere aferente T.V.A. ;
- majorari de intarziere aferente T.V.A. ;

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

**Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.175, art.176 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.**

### **I. Prin contestația formulată, petenta susține următoarele:**

Sumele care au fost stabilite de plata, cu titlu de obligatii fata de bugetul consolidat al statului , reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara, dobanzi de intarziere, penalitati de intarziere si majorari de intarziere aferente, sunt legate in exclusivitate de un contract de vanzare cumparare a unui activ, cu plata in rate.

Petenta sustine ca organele de control, in mod gresit au stabilit aceste sume intrucat s-au raportat numai la clauzele initiale ale acestui contract, netinand cont de faptul ca ele au fost modificate de catre parti prin acte aditionale succesive.

Astfel, in forma initiala , in contractul de vanzare - cumparare s-a mentionat ca, pretul stipulat, la care se adauga TVA 19%, va fi achitat in cursul anului 2004 (la datele prevazute). Ulterior, termenele scadente s-au modificat prin incheierea unui « Gentleman Agreement », prin care o parte din suma va fi achitata pana la sfarsitul anului 2004, iar diferenta va fi reesalonata, pana la data de 10.10.2005, printr-un act aditional (incheiat la data de 06.07.2005).

In data de 10.10.2005 a fost incheiat un nou act aditional la contractul de vanzare - cumparare prin care partile, « *de comun acord au hotarat modificarea contractului de vanzare - cumparare*

*autentificat, in ce priveste modalitatea de plata a pretului si termenele de plata si esalonarea platii pretului ramas »*, pana la data de 30.04.2006.

Petenta sustine, in continuare ca, organele de control nu trebuiau sa calculeze taxa pe valoarea adaugata suplimentara, precum si accesoriile aferente acesteia, avand in vedere suma reesalonata la plata, ultima scadenta fiind in data de 31.04.2006.

De asemenea se face referire la faptul ca organele de control nu au tinut seama de actele aditionale prin care scadentele de plata au fost modificate, conform formei finale a contractului de vanzare cumparare.

Intrucat petenta reface calculul sumelor datorate bugetului de stat cu titlu de TVA si accesorii aferente, solicita ca taxa pe valoarea adaugata, calculata in mod nejustificat de organul de control, sa fie scazuta din obligatiile de plata, sens in care se solicita admiterea contestatiei pentru aceasta suma.

## **II. Prin raportul de inspectie fiscala, organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat urmatoarele:**

In anul 2004 se incheie contractul de vânzare – cumpărare cu plata in rate, al unui activ, intre S.C. “X” (contestatoarea), in calitate de vânzătoare si S.C. “Y”, in calitate de cumpărătoare, având următoarele prevederi:

- transmiterea proprietății si a posesiei asupra activului are loc la data semnării contractului;

- vanzatoarea consimte la intabularea dreptului de proprietate asupra activului, in favoarea cumpărătoarei in temeiul prezentului contract;

- prețul global este de ... USD (in echivalentul ROL la cursul BNR) de la data plății, la care se adaugă TVA;

- avansul este de ...USD inclusiv TVA, iar diferența de preț se achita eşalonat in doua rate, pana la data de 10.10.2004;

In data de 06.07.2005 se incheie un act adițional, prin care părțile au hotarat modificarea contractului de vanzare - cumparare initial, in ceea ce priveste *modalitatea de plata a pretului si termenele de plata*.

In perioada martie 2004 – noiembrie 2005, vanzatoarea a emis, către cumparator, facturi fiscale cu mențiunea *plata parțiala, conform contract vânzare - cumpărare*, in valoare totala de ... RON, cu TVA

inclusa, facturi care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății.

Cumparatorul a efectuat plăți parțiale către vânzător, până la data controlului, în suma de ... RON.

Până la data controlului, contestatoarea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri, din operațiunea derulată conform contractului menționat.,

Sumele încasate până la data controlului, au fost înregistrate în creditul contului 419 "Clienți creditori" cu TVA colectată aferentă sumelor încasate.

Potrivit prevederilor art.135, alin. (3) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu prevederile contractuale enumerate mai sus, exigibilitatea TVA, în cazul contractului, intervine la data scadenței ratelor.

În timpul controlului s-a determinat T.V.A. suplimentară, ca diferență între suma de ...RON, reprezentând TVA colectată determinată în timpul controlului ca fiind aferentă derulării contractului de vânzare - cumpărare a activului și suma de ..., reprezentând TVA colectată de societate pentru sumele încasate de la societatea cumpărătoare, ca *plăți parțiale* aferente contractului de vânzare cu plată în rate.

La stabilirea taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art. 155 din Legea 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 58, alin. (3) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal și prevederile contractului nr. 1166/19.03.2004, încheiat între cele două părți, care la pct. 5, cap. II "Obiectul vânzării", prevede în mod expres faptul că *"transmiterea proprietății și a posesiei asupra activului are loc la data semnării contractului"*.

**III. Având în vedere constatările organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este de a se stabili data la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată, pentru livrarea unui bun imobil, în baza unui contract de vânzare-cumpărare cu plată în rate, în condițiile în care societatea a prezentat la data controlului un act adițional care modifică clauzele contractuale inițiale, privind scadența ratelor.**

**In fapt**, in baza contractului de vanzare-cumparare, incheiat si autentificat S.C. „X” vinde un activ, catre S.C. „Y”.

In preambulul contractului, vanzatoarea declara faptul ca, este proprietara activului, activ inregistrat in C.F. , precum si titulara dreptului de folosinta asupra terenului pe care este situat activul.

Capitolul II din contractul de vanzare-cumparare, referitor la *Obiectul vanzarii*, prevede:

*1. Vanzatoarea transmite intregul sau drept de proprietate asupra activului[...]*

*5. Transmiterea proprietatii si a posesiei asupra activului la data semnarii contractului.*

*6. Vanzatoarea consimte la intabularea dreptului de proprietate asupra activului in favoarea cumparatoarei, in temeiul contractului prezent.*

In forma initiala, contractul de vanzare - cumparare prevede ca, pretul stipulat, la care se adauga TVA 19%, va fi achitat in cursul anului 2004 (la datele prevazute). Ulterior, termenele scadente s-au modificat prin incheierea unui « Gentleman Agreement », prin care o parte din suma va fi achitata pana la sfarsitul anului 2004, iar diferenta va fi reesalonata, pana la data de 10.10.2005, printr-un act aditional (incheiat la data de 06.07.2005).

In data de 10.10.2005 a fost incheiat un nou act aditional la contractul de vanzare - cumparare prin care partile, « *de comun acord au hotarat modificarea contractului de vanzare - cumparare autentificat, in ce priveste modalitatea de plata a pretului si termenele de plata si esalonarea platii pretului ramas* », pana la data de 30.04.2006.

Din raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in perioada supusa controlului, societatea vanzatoare a emis către societatea cumparatoare, facturi fiscale, cu mențiunea *plata parțiala, conform contract vânzare – cumpărare*, facturi care nu au fost înregistrate in evidenta contabila a societății.

Pana la data controlului, S.C. X S.R.L. nu a înregistrat in evidenta contabila venituri, din operațiunea derulata conform contractului mentionat.,

Sumele incasate pana la data controlului, au fost inregistrate in creditul contului 419 "Clienti creditori" si in contul 4427, taxa pe valoarea adaugata colectata.

In timpul controlului, s-a determinat T.V.A. suplimentara, ca fiind aferenta derulării contractului de vânzare - cumpărare a activului si

T.V.A colectata de societate pentru sumele incasate de la societatea cumparatoare, ca *plați parțiale* aferente contractului.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

**In drept**, art. 128 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede urmatoarele:

**“Livrarea de bunuri**

**(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.**

**(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.**

**(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):**

**a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, în cadrul unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau orice alt tip de contract ce prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei scadențe, cu excepția contractelor de leasing;”**

Art. 134 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) precum si art. 135 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevad urmatoarele:

**“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale**

**(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.**

## **ART. 135**

### **Faptul generator și exigibilitatea - cazuri speciale**

(1) Prin derogare de la [art. 134](#) alin. (3), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la datele prevăzute în prezentul articol.

(3) În cazul livrării de bunuri cu plata în rate între persoane stabilite în țară, al operațiunilor de leasing intern, de închiriere, de concesiune sau de arendare de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor, respectiv a chiriei, redevenței sau arendei. În cazul încasării de avansuri față de data prevăzută în contract, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data încasării avansului.”

Conform art. 155 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificările ulterioare, se precizează:

“În cazul operațiunilor de leasing intern, a operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri, **factura fiscală trebuie să fie emisă la fiecare din datele specificate în contract, pentru plata ratelor, chiriei, redevenței sau arendei, după caz. În cazul încasării de avansuri, față de data prevăzută în contract se emite factură fiscală la data încasării avansului.**”

De asemenea, potrivit pct. 59 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, se precizează următoarele:

“În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile.”

În conformitate cu prevederile art. 3 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 469/2002 privind unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale, se prevede:

“(1) **Părțile contractante au obligația efectuării tuturor plăților la data scadenței, stabilită conform contractelor.**

**(2) Părțile contractante vor organiza evidența obligațiilor de plată pe scadențe, potrivit contractelor.”**

Potrivit capitolului XI din contractul de vanzare - cumparare, se precizeaza:

**“Prezentul contract inceteaza prin executarea intocmai si cu buna-credinta a tuturor obligatiilor prevazute in cuprinsul sau.”**

Avand in vedere cele aratate mai sus, se retine faptul ca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata la termenele prevazute in contractul de vanzare - cumparare, cu plata in rate.

Nu au putut fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele societatii potrivit carora, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca prevederile initiale ale contractului de vanzare - cumparare, au fost modificate prin acte aditionale succesive, intrucat primul act aditional a fost incheiat la data de 06. iulie 2005, dupa 9 (noua) luni de la data scadentei ultimei rate.

Prin urmare, masura organelor de inspectie fiscala de majorare a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta operatiunii ce decurge din contractul de vanzare - cumparare, cu plata in rate, a fost legala.

Referitor la dobanzile, penalitatile si majorarile de intarziere, calculate de organele de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat contestatoarea datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, conform principiului de drept „accesoriul urmeaza principalul”, aceasta datoreaza dobanzile, penalitatile si majorarile de intarziere, calculate in conformitate cu prevederile art. 114 si art 115 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile ulterioare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 183 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

### **DECIDE:**

Respingerea contestatiei formulata de petenta, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Hunedoara in termen de 6 luni de la comunicare.