

DECIZIA NR . 4 / 2005

emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Hunedoara în anul 2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA a fost sesizată de Activitatea de Control Financiar Fiscal prin adresa, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, împotriva :

- Deciziei de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei reprezentând :
 - ... lei taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală din data de 21.06.2004 pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
 - ... lei taxă pe valoarea adăugată înscrisă în 14 facturi fiscale enumerate în raportul fiscal și pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Contestația formulată de **SC X SRL** a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.176 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației depusă de SC X SRL.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

Cu privire la suma de ... lei reprezentând:

- ... taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală din data de 21.06.2004;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată înscrisă în 14 facturi fiscale enumerate în raportul fiscal,

Petenta arată că SC Y SRL care a întocmit facturile pentru clădire și materiale, a fost în faliment până în data luna februarie 2004 și din această cauză nu a putut factura clădirea și celălalte bunuri.

Societatea contestatoare, referitor la aspectul că se consideră clădirea și celelalte bunuri ca un tot unitar și că materialele facturate au fost încorporate în clădirea vândută, menționează că materialele nu au fost la aceea dată (a facturării) introduse în valoarea clădirii, nefiind nici în prezent, lucrările respective fiind modernizări și nu investiții .

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - Activitatea de Control Financiar Fiscal s-au constatat următoarele :

Din verificarea documentelor justificative aferente perioadei aprilie 2004 – 30 iunie 2004, soldul sumei negative de ...lei înregistrat în balanța de verificare și Decontul de TVA rezultă din :

- ... lei – refacturarea lucrărilor de investiții efectuate de către SC Y SRL și înregistrate în contul 231 „ investiții în curs” în sumă de ...lei ;
- ...lei – taxă pe valoarea adăugată aferentă clădirii înscris în factura din data de 21.06.2004 în sumă de ... lei înregistrat în contul 212 „ Construcții ” ;
- ...lei – taxă pe valoarea adăugată dedusă din facturile pentru achiziționarea unui autoturism în leasing, aferent prestărilor de servicii , și alți furnizori de materiale consumabile ;

Organele de control față de soldul negativ a taxei pe valoarea adăugată evidențiată de societate și declarată organului fiscal teritorial, organului fiscal teritorial, organul de control fiscal a stabilit o diferență de TVA, care nu se justifică a se rambursa în sumă de ... lei din următoarele motive:

- 1) Nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura din data de 21.06.2004, TVA aferent clădirii cumpărate conform contractului din data de 21.11.2003 ;

Conform art. 14 alin.(1) din Legea nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul livrării bunurilor, respectiv la data încheierii contractului de vânzare – cumpărare, respectiv la data de 21.11.2003 dată la care SC Y SRL avea obligația facturării și colectării TVA, iar **SC X SRL** este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată

începând cu data de 01.04.2004 și nu avea dreptul să deducă TVA pentru cumpărări efectuate în data de 21.11.2003, așa cu atestă contractul de vânzare cumpărare autentificat în data de 21.11.2003.

- 2) Nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în 14 facturi fiscală enumerate în raportul fiscal:

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de control, în raport cu actele normative invocate, se rețin următoarele :

SC X SRL prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, și prin completarea, contestă Decizia de impunere emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei refuzat la rambursare de organele de control.

În fapt, prin verificarea efectuată, organele de control au avut în vedere soluționarea rambursării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul privind taxa pe valoarea adăugată, înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de control, din verificarea documentelor justificative aferente perioadei aprilie 2004 – 30 iunie 2004, au constatat că soldul sumei negative de ... lei înregistrat în bilanțul de verificare și decontul de TVA rezultă din :

- ... lei – refacturarea lucrărilor de investiții efectuate de către SC Y SRL și înregistrate în contul 231 „investiții în curs” în sumă de ... lei ;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată aferentă clădirii înscris în factura din data de 21.06.2004 în sumă de ... lei înregistrat în contul 212 „Construcții ” ;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată dedusă din facturile pentru achiziționarea unui autoturism în leasing, aferent prestărilor de servicii, și alți furnizori de materiale consumabile ;

În data de 21.11.2003, SC Y SRL a vândut imobilul cu suma de ... lei (care nu include TVA), pe care o încasează în aceeași zi

conform contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la notar in data de 21.11.2003.

Urmare a celor constatate organele de control au procedat la efectuarea unui control încrucișat la SC Y SRL societate administrată în comun de dl. ... și dna ..., unde au fost verificate documentele de proveniență a materialelor de construcții, existența altor documente (situații de lucrări, bonuri de consum, note de recepție), modul de înregistrare în contabilitate lucrările de execuție, respectiv montarea ferestre ..., tâmplărie PVC, balustrada inox și scara interioară, executare șarpantă (acoperiș) constatând că au fost executate de persoanele juridice care au livrat bunurile, acestea fiind încorporate în valoarea clădirii, societatea nu putea factura aceste bunuri după înstrăinarea.

Din soldul negativ a taxei pe valoarea adăugată evidențiată de societate și declarată, organul de inspecție fiscal nu a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura din data de 21.06.2004, TVA aferent clădirii cumpărate conform contractului din data de 21.11.2003 .

Conform art. 14 alin.(1) din Legea nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul livrării bunurilor, respectiv la data încheierii contractului de vânzare – cumpărare, respectiv la data de 21.11.2003 dată la care SC Y SRL avea obligația facturării și colectării TVA, iar **SC X SRL** este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.04.2004 și nu avea dreptul să deducă TVA pentru cumpărări efectuate în data de 21.11.2003, așa cu atestă contractul de vânzare cumpărare autentificat in data de 21.11.2003.

În fapt, în data de 21.11.2003, dl. ..., în calitate de reprezentant legal (asociat unic) al SC Y SRL a vândut imobilul cu suma de ... lei (care nu include TVA), pe care o încasează în aceeași zi conform contractului de vânzare – cumpărare, autentificat la Biroul Notarului Public in data de 21.11.2003, achitându-se de către cumpărătoare și taxele notariale și de timbru în sumă totală de ... lei .

Față de cele menționate mai sus, în actul de control nu s-a precizat dacă societatea contestatoare a evidențiat în contabilitate achitarea prețului cerut de vânzător, cu toate că în contractul de vânzare – cumpărare s-a menționat :

“Prețul vânzării, stabilit de comun acord, este de ... lei (cinci sute milioane) lei (care nu include TVA) și care a fost achitat azi data semnării și autentificării actului. ” ,

respectiv dacă a înregistrat și plata taxele notariale și de timbru.

Astfel, transferul dreptului de proprietate asupra imobilului se considera efectuat în momentul autentificării contractului.

Mai mult, obiectul vânzării fiind un imobil era necesară întabularea acestuia în Cartea Funciară, conform art. 22 din Legea nr. 7/1996, Legea cadastrului și a publicității imobiliare care precizează :

“Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil.”,

în consecință, prin Extrasul de Carte Funciară C.F. nr. ... eliberat în data de 26.02.2004 reiese că imobilul înregistrat în C.F. nr. ...:

- cu nr. top. ...compus din lot. Nr. 1 spațiu comercial cu P+E, terasă și teren, în suprafață de 548,40 mp.
- cu nr. top. ... - lotul Nr. 2 compus din **clădire aflată în construire** și teren, se află în întregime, în proprietatea SC X SRL.

SC X SRL a primit factura fiscală pentru imobilul cumpărat abia în luna iunie 2004. De asemenea cele **14 facturi fiscală**, au fost primite de societate în luna iunie 2004.

În drept, în conformitate cu art. 6 și 13 din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată:

“ ART. 6

(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.

(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

ART. 13

(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.”

Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, art. 3, art. 4 art.11 precizează :

„ ART. 3

Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;**
- b) mijloacele fixe.**

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

ART. 4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

...b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe. Acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

...d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

ART.11

[...] Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, așa cum a fost modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 568 / 2000, în vigoare în perioada supusă verificării, se precizează :

„7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

...b) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca mijloace fixe, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcțiune, cu ocazia recepției finale, amortizarea se va determina în funcție de valoarea finală, iar valoarea neamortizată până la acea dată se va recupera pe durata normală de utilizare rămasă;

...d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% . Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

De asemenea, la anexa nr. 3 “Monografie privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni legate de amortizarea mijloacelor fixe și scoaterea din funcțiune a acestora” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15 / 1994, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 se precizează modul de înregistrare în contabilitate a acestor operațiuni.

Se reține însă că organele de control trebuiau să verifice dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt reflectate la cheltuieli de investiții și existența documentelor justificative pentru cheltuielile de investiții efectuate, dacă sunt investițiile efectuate la mijloacele fixe, și care au îmbunătățit parametri tehnici inițiali, au majorat valoarea de intrare a mijlocului fix.

Se reține că nici prin actul de control contestat și nici prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control nu au precizat dacă, așa cum susține contestatoarea, **materialele nu au fost la aceea dată (a facturării) introduse în valoarea clădirii, nefiind nici în prezent**, lucrările respective fiind modernizări și nu investiții, neanalizând evoluția conturilor 212 „Mijloace fixe” și 231“ imobilizari corporale in curs” înainte și după vânzarea imobilului, atât la societatea comercială care a vândut imobilul, cât și la **SC X SRL**.

În funcție de cele arătate mai sus, și de data de la care **SC X SRL** devine plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, se va analiza dacă în speță sunt aplicabile prevederile CAP. 3 - Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 14 alin.(1) din LEGEA nr. 345 / 2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, se arată :

„ Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege. ”

Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 3 precizează :

„ART. 3

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.

(2) În sensul prezentei legi, prin bunuri la care se face referire la alin. (1) se înțelege:

a) bunurile mobile corporale, cum sunt: materiile prime, materialele, obiectele de inventar, mijloacele fixe care pot fi detașate;

b) bunurile imobile, cum sunt: locuințele, construcțiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate pentru alte activități, terenurile agricole, terenurile pentru construcții și cele adiacente construcțiilor, inclusiv cele aferente localităților urbane sau rurale pe care sunt amplasate construcții sau alte amenajări;

c) bunurile de natură mobilă care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși sau care devin bunuri imobiliare prin destinație;”

De asemenea, la art. 22 alin. (3-4) și (6) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată :

„(3) Au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale teritoriale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

...(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz.”

iar la art. 68 alin.(2) din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează următoarele:

„ (2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3) și (4), prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, la data finalizării prestării serviciilor sau, după caz, la sfârșitul lunii în care prestarea serviciilor a fost finalizată, în funcție de natura acestora. Pentru avansurile încasate se aplică și prevederile alin. (5).”

Având în vedere cele de mai sus, faptul că nici societatea și nici organele de control nu au evidențiat și analizat operațiunea în cauză în conformitate cu prevederile art. 6 și 13 din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată și ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 909/1997, cu modificările și completările ulterioare, a Legii nr. 64 / 1995, modificată și completată, a Legii nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în temeiul ORDONANȚEI GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE :

Desființarea **Deciziei de impunere** emisă de Activitatea de Control Financiar Fiscal, referitor la suma de ... lei reprezentând :

- ... lei **taxă pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală din data de 21.06.2004 pentru care nu s-a acordat drept de deducere;**

- ... lei **taxă pe valoarea adăugată înscrisă în 14 facturi fiscală enumerate în raportul fiscal și pentru care nu s-a acordat drept de deducere,**

și a **raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 22.10.2004** de organele de control ale Activității de Control Financiar Fiscal, în vederea refacerii controlului de către altă echipă de control decât cea care a încheiat procesul verbal contestat pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prin noul act de control se vor analiza și celelalte argumente ale societății .

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 30 de zile de la comunicare.