

DECIZIA NR.1793

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Serviciul Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma.. reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, prin remiterea acesteia sub semnatura lichidatorului judiciar dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la D.G.R.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de X prin lichidator judiciar.

I. X prin lichidator judiciar formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala, emise de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actelor contestate prin care s-au stabilit obligatii suplimentare respectiv taxa pe valoarea adaugata.

Totodata societatea contestatoare solicita suspendarea executarii Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala , pana la solutionarea irevocabila de catre instanta competenta a contestatiei formulata impotriva actelor administrativ fiscale contestate.

X a intrat in procedura falimentului conform Incheierii Camerei de Consiliu, pronuntata de Tribunalul.Prin aceeasi incheiere a fost desemnat in calitate de lichidator judiciar al X , Societatea Profesionala...

Societate contestatoare sustine ca masurile dispuse de organele de inspectie fiscala prin actele administrativ fiscale atacate sunt netemeinice si nelegale si solicita anulara acestora din urmatoarele motive:

1.Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta perioadei 01.09.2009-12.11.2009, anterior deschiderii procedurii falimentului, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile art.23 din O.G. Nr.92/2003, in sensul ca nasterea creantei fiscale si a obligatiei fiscale are loc in momentul in care se constituie baza de impunere care le genereaza.Avand in vedere data controlului (30.06.2014) si termenul de prescriptie de 5 ani, perioada supusa inspectiei fiscale pentru TVA va incepe in luna iunie 2009 care se decaleaza la 25.07.2009

Contestatoarea sustine ca pentru acesta perioada nu mai exista documente financiar contabile, astfel ca nu s-a putut prezenta organului de control facturile in original

privind bunurile sau serviciile achizitionate in respectiva perioada; precizeza ca achizitiile de bunuri si servicii au fost raportate prin deconturile de TVA si declaratiile informative(formular 394) care se refera tocmai la livrarile/prestarile si achizitiile de pe teritoriul national, ambele fiind analizate de organele de inspectie fiscala, fara a constata nereguli. Organul de inspectie fiscala nu a luat in calcul taxa pe valoarea adaugata dedusa in perioada 01.01.2009-12.11.2009, anteriora deschiderii procedurii stabilind debit de plata.

Contestatoarea sustine ca se afla in faliment si potrivit Legii nr.85/2006 , creantele nascute inaintea deschiderii procedurii, compuse din debit principal si dobanzi aferente calculate pana la data deschiderii procedurii, ar trebui sa faca obiectul unei declaratii de creanta, astfel cum se prevede la art.64 (1) din Legea nr.85/2006; astfel debitul ar trebui sa faca obiectul unei declaratii de creanta, care la aceasta data nu mai este posibil.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta perioadei dupa deschiderea procedurii falimentului, societatea contestatoare prin lichidator judiciar sustine:

Lichidatorul judiciar incheie contractul de vanzare cumparare autentificat, avand ca obiect teren constructibil. In realitate terenul vandut are suprafata mai mare , pe diferenta de teren aflandu-se o platforma betonata pe care s-a montat o baraca metalica si imprejmuire la strada.

Avand in vedere ca respectivele constructii nu erau noi, vanzarea era facuta in conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal si daca se raporteaza la situatia terenului ca nefiind inscris in cartea funciara nu poate fi luat in considerare ca teren contruibil.

In aceste conditii societatea considera ca masura inscrisa in Proiectul raportului de inspectie fiscala de a calcula TVA este nelegala.

3.Cu privire la cumularea rezultatelor inspectiei fiscale aferente perioadei anterioare deschiderii procedurii falimentului(01.01.2009-12.11.2009) cu cele aferente perioadei procedurii falimentului (12.11.2009-30.06.2014) , societatea contestatoare prin lichidator judiciar sustine:

Organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de starea in care se afla contribuabilul verificat, respectiv in faliment, fapt pentru care sunt aplicabile prevederile Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei.

-Astfel, creantele nascute anterior deschiderii procedurii sunt purtatoare de dobanzi pana la data deschiderii procedurii(art.41 alin.1) urmand a fi recuperate prin inscrierea acestora in tabelul creantelor (art.64 alin.1) Potrivit acestor prevederi se incadreaza creanta reprezentand TVA dedusa ilegal, astfel cum a fost stabilita de inspectia fiscala la care se adauga dobanzi si penalitati datorate pana la data de 12.11.2009, data deschiderii procedurii falimentului.

-creanta stabilita de inspectia fiscala dupa deschiderea procedurii falimentului (12.11.2009-30.06.2014) potrivit prevederilor art.64 alin(6) din Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei, va fi platita de contribuabil conform documentelor din care rezulta, nefiind necesara inscrierea la masa credala;considera ca in aceasta prevedere legala se incadreaza suma de.. lei care in opinia organului de inspectie fiscala nu s-a colectat.

Avand in vedere ca societatea se afla in faliment, suma solicitata ca TVA la rambursare , aceasta urmand a fi diminuată cu suma reprezentand impozite si taxa datorate la bugetul general consolidat al statului, ramanand a fi rambursata suma...

Contestatoarea considera ca in temeiul prevederilor art.52 din Legea nr.85/2006, cele doua sume-debitul aferent perioadei anterioare deschiderii procedurii si suma de rambursat rezultata din activitatea desfasurata dupa deschiderea falimentului - nupot fi

compensate, intrucat nu sunt aferente aceleiasi perioade , adica perioadei anterioare deschiderii procedurii falimentului.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.au stabilit in sarcina X, TVA suplimentara, au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestata de societate, rezulta urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala, prin Notificari, a solicitat lichidatorului judiciar si administratorului statutar al X , documente financiar contabile si declarative din perioada ianuarie 2009-decembrie 2009 , necesare efectuarii inspectiei fiscale partiale pe linie de TVA.

In timpul controlului documentele solicitate nu au fost prezentate pe motiv ca acestea nu mai exista.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a efectuat inspectia fiscala pe baza documentelor contabile puse la dispozitie de lichidatorul judiciar. aferente perioadei ianuarie 2010-iunie 2014 si pe baza informatiilor rezultate din baza de date gestionata de ANAF din care s-au extras datele raportate in deconturile intocmite pentru perioada ianuarie -decembrie 2009 de catre X.

Potrivit informatiilor din baza de date gestionata de ANAF, organul de inspectie fiscala a constatat ca X, pe perioada ianuarie 2009- decembrie 2009, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin raportare la operatiuni reprezentand achizitii de bunuri si servicii taxabile in cota de 19%.

In conditiile in care, urmare a notificarilor, nu au fost prezentate documentele in original privind achizitia de bunuri si servicii din perioada ianuarie 2009- decembrie 2009, organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibila fiscal TVA in conformitate cu prevederile art.146, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta sumei reprezentand pretul constructiei edificata pe un teren construibil livrat in regim de taxare, in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal in conditiile in care au constatat ca potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat, pretul vanzarii stabilit este de... din care pretul terenului , TVA aferenta si valoarea constructiei.

Organul de inspectie fiscala a retinut ca prin contract s-a stabilit pretul cu TVA iar taxa pe valoarea adaugata aferenta este exigibila la data autentificarii contractului (martie 2014) in conformitate cu prevederile art.134² alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In temeiul prevederilor art.137 si art.140 din Codul fiscal organul de inspectie fiscala a colectat suplimentar TVA asupra sumei reprezentand pretul constructiei facturata fara TVA.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala a efectuat o verificare partiala la X , in vederea solutionarii solicitarii societatii de rambursare a sumei

negative de TVA prin bifarea optiunii de rambursare a soldului deconturilor de TVA inregistrat la organul fiscal, cu control anticipat.

Perioada verificata:01.01.2009-30.06.2014.

A).In ceea ce priveste invocarea de catre societatea a prevederilor art.23 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si a exceptiei prescriptiei dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale pe perioada 01.01.2009-25.07.2009, precizam:

La art.23 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

La art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de Procedura fiscala:

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Iar la art.92 din același act normativ se prevede:

“(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Din prevederile legale enunțate se reține ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui ce s-a născut creanța fiscală .

Totodată , termenul de prescripție se suspenda pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

În cauza în speta perioada supusă verificării a fost 01.01.2009-30.06.2014

Potrivit prevederilor legale enunțate, pentru anul 2009 termenul de prescripție se calculează începând cu 01.01.2010 și se împlineste la data de 31.12.2014.

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta ca inspecție fiscală a început în august 2014 și s-a definitivat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere.

Astfel, se reține ca, pe perioada 01.01.2009-25.07.2009 în cauza în speta nu a intervenit prescripția iar organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA începând cu data de 01.01.2009.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestației se reține ca X, în

faliment, nu a fost verificata in materie de taxa pe valoarea adaugata iar actiunea de inspectie fiscala din luna august 2014 a fost initiata in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent trimestrului II 2014; organul de inspectie fiscala in mod legal a efectuat verificarea partiala privind TVA pe perioada de prescriptie respectiv 01.01.2009-30.06.2014.

In consecinta exceptia invocata de societatea contestatoare este neintemeiata si urmeaza sa fie respinsa.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatoare prin lichidator judiciar, a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de X.

B) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata , stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala, contestata de X .

Pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA si au colectat suplimentar TVA.

1.Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferente achizitiei de bunuri si servicii in conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta documentele in baza carora si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata contestata.

In fapt, prin Sentinta, Tribunalul a admis cererea formulata de debitoarea X pentru deschiderea procedurii simplificate a insolventei si a desemnat lichidator judiciar .

In vederea desfasurarii inspetiei fiscale, organul de inspectie fiscala, prin Notificarea, a solicitat lichidatorului judiciar sa prezinte documente financiar contabile si declarative pentru perioada ianuarie 2009 -iunie 2014, inscrisuri care fac dovada demersurilor initiale in calitate de administrator judiciar in scopul preluarii documentelor de la X;

Lichidatorul judiciar in calitate de reprezentant al X a precizat ca nu detine documente financiar contabile si declarative aferente perioadei 01.01.2009-31.12.2009; debitoarea a predat unei firme de arhivare-depozitare doar documentele aferente salarizarii iar in baza notificarii formulate de lichidatorul judiciar , debitoarea a predat acestuia documentele financiar contabile prevazute de Legea nr.85/2006.

Organul de inspectie fiscala, prin Notificare, a solicitat administratorului X, documente financiar contabile si declarative din perioada ianuarie 2009-decembrie 2009 , necesare efectuarii inspectiei fiscale partiale pe linie de TVA.

Prin raspunsul formulat , administratorul statutar X precizeaza ca documente financiar contabile si declarative ale X precum si registrul unic de control nu mai exista , deci nu pot fi puse la dispozitia organului de control.

Astfel, organul de inspectie fiscala a efectuat inspectia fiscala pe baza documentelor contabile puse la dispozitie de lichidatorul judiciar, aferente perioadei ianuarie 2010-iunie 2014 si pe baza informatiilor rezultate din baza de date gestionata de ANAF din care s-au extras datele raportate in deconturile intocmite pentru perioada ianuarie -decembrie 2009 de catre X..

Potrivit informatiilor din baza de date gestionata de ANAF, organul de inspectie fiscala a constatat ca X, pe perioada ianuarie 2009- decembrie 2009, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin raportare la operatiuni reprezentand achizitii de bunuri si servicii taxabile in cota de 19%.

In conditiile in care, urmare a notificarilor, nu au fost prezentate documentele in

original privind achiziția de bunuri și servicii din perioada ianuarie 2009- decembrie 2009, organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibila fiscal TVA in conformitate cu prevederile art.146, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca pentru acesta perioada nu mai exista documente financiar contabile, astfel ca nu s-a putut prezenta organului de control facturile in original privind bunurile sau serviciile achizitionate in respectiva perioada; precizeza ca achizițiile de bunuri și servicii au fost raportate prin deconturile de TVA și declaratiile informative(formular 394) care se refera tocmai la livrarile/prestarile și achizițiile de pe teritoriul national, ambele fiind analizate de organele de inspectie fiscala, fara a constata nereguli.Orgnul de inspectie fiscala nu a luat in calcul taxa pe valoarea adaugata dedusa in perioada 01.01.2009-12.11.2009, anteriora deschiderii procedurii stabilind in debit scadent de.. .

Contestatoarea sustine ca se afla in faliment incepand cu data de 12.11.2009 și potrivit Legii nr.85/2006 , creantele nascute inaintea deschiderii procedurii, compuse din debit principal și dobanzi aferente calculate pana la data deschiderii procedurii, ar trebui sa faca obiectul unei declaratii de creanta, astfel cum se prevede la art.64 (1) din Legea nr.85/2006; astfel debitul ar trebui sa faca obiectul unei declaratii de creanta, care la aceasta data nu mai este posibil.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , care prevad:

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.45, pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, date in aplicarea art.145, art.146 din Cod , in vigoare in anul 2009, se prevad:

-pct.45

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

-pct.46

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, condițiile și formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare .

Persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiiei de bunuri daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume:achiziitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca in cauza in speta nu este indeplinita conditia de forma; organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca in timpul controlului nu au fost prezentate facturile in original.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, justificarea dreptului de deducere al TVA se face numai pe baza documentului in original respectiv factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Cod; In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuiește factura initiala.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente (facturile in original sau duplicat emise de furnizori, semnate pentru conformitate de acestia) din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la

baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Insa, contestatoarea sustine ca pentru acesta perioada nu mai exista documente financiar contabile, astfel ca nu s-a putut prezenta organului de control facturile in original privind bunurile sau serviciile achizitionate in respectiva perioada.

Potrivit prevederilor art.25 din Legea contabilitatii nr.82/1991 , republicata:

“Registrele de contabilitate obligatorii și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează în arhiva persoanelor prevăzute la art. 1 timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani.”

Faptul ca societatea a declarat TVA deductibila prin deconturile de TVA si Declaratia informativa (formular 394) nu are relevanta in cauza in speta in conditiile in care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii emisa de furnizor.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organul de control trebuia sa aiba in vedere starea in care se afla contribuabilul -respectiv in faliment-nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece societatile aflate in procedura insolventei se supun acelorasi reguli generale privind inspectia fiscala reglementate de Codul de procedura fiscala ca orice alta societate care desfasoara activitate.

De asemenea, invocarea in sustine a prevederilor art.64 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei nu are relevata in cauza in speta in conditiile in care societatea nu a justificat dreptul de deductie a TVA .

Luand in considerare prevederile legale invocate in care se specifica in mod clar ca dreptul de deductie al TVA se exercita in baza documentelor justificative in original iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala a contribuabilului decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala , in cauza in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

2.Cu privire la TVA colectata suplimentar, contestata de societate,D.G.R.F.P. -Serviciu de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii si temeiniciei masurilor dispuse de organul de inspectie fiscala cu privirea

la operatiunea in cauza.

In fapt, X -in faliment reprezentata de lichidator judiciar. ,in calitate de vanzatoare a incheiat Contractul de vanzare-cumparare cu PF potrivit caruia vanzatoare vinde cumparatorului "intregul drept de proprietate asupra imobilului, compus din teren in suprafata de.. mp descris la A1.[...]

Odata cu transmiterea dreptului de proprietate asupra imobilului-teren mai sus descris se transmite cumparatorului si dreptul de proprietate asupra constructiei -depozit materiale, edificata pe acelasi teren, neinscrisa in evidentele de cadastru si publicitate imobiliara compusa din:baraca metalica, constructie industriala parter, in suprafata de.. m.p.inaltimea , necompartimentata, cu destinatie de magazie, structura din stalpi metalici pe fundatie de beton, pereti exteriori din tabla ondulata, acoperis cu sustinere din profile metalice, fara tavan si invelitoare din tabla ondulata, pardoseli din beton, fara instalatii ; imprejmuire din stalpi si dulapi de beon armat, cu lungimea de .. m, inaltimea de .. m, inclusiv poarta metalica cu latimea de .. m, platforma betonatade .. mp cu grosimea de cm.[...]

Pretul vanzarii, stabilit conform Procesului verbal de licitatie incheiat este de ...[...]

Din pretul total al vanzarii suma de .. lei reprezinta pretul terenului, suma de.. lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta terenului iar suma de .. lei plus TVA reprezinta pretul constructiilor.

Nota: Cu privire la TVA pentru vanzarea constructiilor se face precizarea ca sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, operatiunea fiind scutita de taxa pe valoarea adaugata."

In baza Contractului de vanzare-cumparare autenticat, X a emis factura catre PF in care sunt inscrise urmatoarele:

- depozit materiale compus din baraca metalica
- imprejmuire din stalpi si dulapi beton;
- platforma betonata

La rubrica TVA aferenta acestor bunuri este inscrisa mentiunea "scutit conf.art.141 lit.f) Cod Fiscal"

-teren in suprafata de... mp in scris in CF in valoare de.. lei cu TVA aferenta in valoare de ...lei.

In Extrasului Partea I (Foaia de avere) , existent in copie la dosarul contestatiei, este in scris imobilul teren in suprafata de ... mp intabulat, cu dreptul de proprietate dobandit de X.

Baraca metalica nu este incrisa in CF dupa cum rezulta si din Raportul de evaluare, existent in copie la dosarul contestatiei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, constructiile edificate pe terenul in scris in CF si care nu au fost inscrise in evidentele cadastrale , se identifica intr-un singur corp funciar si in consecinta operatiunea de livrare a constructiei va urma regimul de livrare al terenului iar in conformitate cu in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.134² alin.(3), art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au colectat suplimentar TVA asupra sumei pretul constructiei facturata fara TVA.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere , societatea contestatoare, prin lichidator judiciar precizeaza ca potrivit contractului de vanzare cumparare autenticat, in realitate, s-a vandut teren in suprafata de .. mp respectiv terenul construibil in suprafata de.. in scris in CF iar pe diferenta de .. mp teren aflandu-se o platforma betonata pe care s-a montat o baraca metalica cu imprejmuire la strada.

Contestatoarea precizeaza ca respectivele constructii nu erau noi iar vanzarea s-a facut in conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal; daca se raporteaza la situatia terenului ca nefiind inregistrat in cartea funciara nu poate fi luat in considerare ca teren contruibil motiv pentru care considera masura impusa de organul de inspectie fiscala ca fiind nelegala.

La art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

La pct.37 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat in aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Cod , se prevede:

“(1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca sunt operatiuni scutite de taxa 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

construcții noi sau de terenuri construibile.

Potrivit definiției date, terenul construibil este orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare iar construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ.

În normele metodologice date în aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se specifică faptul că atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral, terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției dacă valoarea este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din expertiza sau construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză.

Analizând operațiunea în cauză în raport de prevederile legale și documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În Extrasului CF Partea I (Foaia de avere), existent în copie la dosarul contestației, este înscris imobilul teren în suprafața de .. mp intabulat, cu dreptul de proprietate dobândit de X.

Potrivit Contractului de vânzare-cumpărare, X a vândut cumpărătorului întregul drept de proprietate asupra imobilului, compus din teren în suprafața de .. mp descris la A1 precum și dreptul de proprietate asupra construcției -depozit materiale, edificată pe același teren, neînscrisă în evidențele de cadastru și publicitate imobiliară compusă din:baracă metalică, construcție industrială parter, în suprafața de ... m.p.înălțimea de necompartimentată, cu destinație de magazie, structură din stalpi metalici pe fundație de beton, pereți exteriori din tablă ondulată, acoperis cu susținere din profile metalice, fără tavan și învelițoare din tablă ondulată, pardoseli din beton, fără instalații; împrejmuire din stalpi și dulapi de beton armat, cu lungimea de.. înălțimea de., inclusiv poartă metalică cu lățimea de.., platformă betonată de.. cu grosimea de...

Pretul vânzării, stabilit conform Procesului verbal de licitație este de .. lei din care:

- pretul terenului plus suma reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă terenului;

- pretul construcțiilor (baracă metalică- lei, împrejmuirea lei, platformă betonată lei)

În Raportul de evaluare, referitor la terenul și Depozitul materiale (în speta fiind vorba despre această construcție) se specifică:

-”Baracă metalică, construcție industrială parter, necompartimentată, cu destinație de magazie, structură din stalpi metalici pe fundație de beton, pereți exteriori din tablă ondulată, acoperis cu susținere din profile metalice, fără tavan și învelițoare din tablă ondulată, pardoseli din beton, fără instalații;

-Împrejmuire din stalpi și dulapi de beton armat,cu înălțimea de ..m, inclusiv poartă metalică cu lățimea de.. m.Vechimea:...,Stare tehnică bună.

-Platformă betonată cu grosimea de cm.[...]

-Terenul aferent depozitului materiale, are suprafața de .. mp are formă dreptunghiulară, ocupat cu o construcție în proporție de 40%, utilități, apă pe teren, celelalte în apropiere.[...].

Aspecte juridice:în CF este înscris terenul aferent depozitului de materiale(baracă metalică nu este înscrisă în CF).”

Din Raportul de evaluare, rezultă că terenul aferent depozitului a fost evaluat la suma de ... lei iar depozitul materiale a fost evaluat la suma de ... lei.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că terenul și

construcțiile (amenajările) formează un singur corp funciar, construcția -depozit materiale este edificată pe același teren respectiv terenul înscris în CF compus din teren în suprafața de .. mp descris la A1; construcția -depozit materiale nefiind înscrisă în evidențele de cadastru și publicitate imobiliară.

De asemenea se reține că, valoarea terenului pe care s-a edificat construcția este de... lei iar valoarea construcției, împrejurii este mai mică după cum rezultă din raportul de expertiză existent în copie la dosarul contestației.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral, construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză.

În cauza în speta, construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar iar valoarea terenului este mai mare decât valoarea construcției, după cum rezultă din raportul de expertiză existent în copie la dosarul contestației astfel că, construcția urmează regimul terenului.

Având în vedere că terenul care face obiectul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat este teren construibil și care prin excepție este taxabil din punct de vedere al TVA se reține că și construcția edificată pe acest teren se încadrează în sfera operațiilor taxabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA asupra valorii reprezentând baracă metalică, împrejurii din stalpi și dulapi de beton, platforma betonată facturată conform facturii emisă în regim de scutire, în conformitate cu prevederile art.126, art.128, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în martie 2014, potrivit cărora:

-art.126

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

-art.128

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;”

-art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

În cauza în speta, la determinarea sumei taxei organele de inspectie fiscala au aplicat procedeul sutei marite , potrivit prevederilor pct.23 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normleor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si anume:

“1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Argumentul societatii contestatoare , prin lichidator judiciar, potrivit caruia constructiile-baraca metalica imprejmuire din stalpi si dulapi de beton, platforma betonata s-ar afla pe diferenta de teren vanduta care nu este inscris in CF, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila fiind in contradictie cu prevederile din Contractul de vanzare cumparare autentificat unde se precizeaza in mod clar ca “ Odata cu transmiterea **dreptului de proprietate asupra imobilului-teren mai sus descris se transmite cumparatorului si dreptul de proprietate asupra constructiei -depozit materiale, edificata pe acelasi teren, neinscrisa in evidentele de cadastru si publicitate imobiliara** compusa din:baraca metalica, constructie industriala parter, in suprafata de..inaltimea de.. necompartimentata, cu destinatie de magazie, structura din stalpi metalici pe fundatie de beton, pereti exteriori din tabla ondulata, acoperis cu sustinere din profile metalice, fara tavan si invelitoare din tabla ondulata, pardoseli din beton, fara instalatii ; imprejmuire din stalpi si dulapi de beon armat, cu lungimea de .., inaltimea de.. inclusiv poarta metalica cu latimea de.., platforma betonatade .. cu grosimea de.. cm.[...]”

Concluzionand vanzarea terenului construibil si a constructiilor edificate pe acest teren, a caror valoare este mai mica decat valoarea terenului asa cum rezulta din expertiza, este operatiuniune impozabila din punct de vedere al TVA iar societatea contestatoare avea obligatia de a emite factura cu TVA si pentru aceste constructii, de a colecta , declara si achita bugetului de stat TVA aferenta acestei operatiuni.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei ,cele retinute in continutul deciziei precum si faptul ca la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.

C)Cu privire la contestarea cumulării rezultatelor inspectiei fiscale aferente perioadei anterioare deschiderii procedurii falimentului(01.01.2009-12.11.2009) cu cele aferente perioadei ulterioare deschiderii procedurii falimentului (12.11.2009-30.06.2014), mentionam:

In contestatia formulata, societatea contestatoare in mod repetitiv sustine ca nu s-a tinut seama de starea in care se afla contribuabilul verificat "respectiv faliment , fapt pentru care sunt aplicabile prevederile legii speciale, Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei."

La art.2 din Legea nr. nr.85/2006 privind procedura insolventei se prevede ca:

"Scopul prezentei legi este instituirea unei proceduri colective pentru acoperirea pasivului debitorului aflat în insolvență." si nu este incidenta obiectivelor inspectiei fiscale in materie de taxa pe valoare adaugata.

Atributiile si functiile ce revin inspectiei fiscale sunt prevazute la art.94 din O.G. Nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala iar in raport de acestea, obiectivele inspectiei fiscale partiale pe linie de TVA au fost inscrise la capitolul III "Constatari" din Raportul de inspectie fiscala si pct.2.2.2"Motivele de fapt"din Decizia de impunere.In raport de aceste obiective, pe perioada verificata, organul de inspectie fiscala a determinat rezultatul privind suma negativa a TVA in conformitate cu modalitatile de regularizare a taxei prevazuta de art.147¹ alin.(1) , art.147³ alin.(1) si art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care nu prevad determinari speciale pentru contribuabilii aflati in faliment.

Potrivit prevederilor art.41 din Legea nr.86/2006 , nu se vor putea adauga accesorii aferente creantelor nascute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii, ceea ce nu este cazul ; organul de inspectie fiscala nu a calculat accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata iar afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "creanta de.. reprezentand TVA dedusa ilegal, astfel cum a fost stabilita de inspectia fiscala, la care se adauga dobanzi si penalitati datorate pana la data de 12.11.2009, data deschiderii procedurii falimentului" nu poate fi luata in considerare la solutionarea contestatiei.

Prin Decizia de impunere, contestata, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA suplimentara , a respins la rambursare TVA si a stabilit suplimentar de plata TVA, fara a calcula accesorii aferente debitului de plata, avand in vedere starea X respectiv in faliment.

Afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia in temeiul prevederilor art.52 din Legea nr.85/2006, cele doua sume-debitul aferent perioadei anterioare deschiderii procedurii si suma de rambursat rezultata din activitatea desfasurata dupa deschiderea procedurii de faliment - nu pot fi compensate, intrucat nu sunt aferente aceleiasi perioade , adica perioadei anterioare deschiderii procedurii falimentului, este neintemeiata deoarece in materie fiscala stingerea obligatiilor fiscale se face in conformitate cu prevederile at.115 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA astfel ca nu s-a putut realiza compensarea acestei taxe cu impozitele si taxele; in conformitate cu prevederile art.116 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completatile ulterioare deoarece compensarea opereaza de drept la data la care creantele exista deodata, fiind deopotriwa certe lichide si exigibile .

Prin urmare, argumentele prezentate de societatea contestatoare prin lichidator judiciar sunt neintemeiate si nemotivate si nu pot influenta rezultatul inspectiei fiscale.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X prin lichidator judiciar., impotriva Deciziei de impunere, inregistrata la D.G.F.P., cu privire la TVA stabilita suplimentar.

Prezenta decizie este definitiva in randul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.