



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.93/14.07.2005
privind soluționarea contestației formulate de
SC CONSTANTA SA
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța a fost sesizat de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr...../.....2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr...../.....2005, cu privire la contestația formulată de SC CONSTANTA SA, cu sediul în Constanța, str..... nr....., bl....., sc....., ap....., CUI - R......

Obiectul contestației îl constituie Raportul de inspecție fiscală din2005 și Decizia de impunere nr...../.....2005 întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Debitul contestat în sumă de lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere și care a fost respinsă la rambursare.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, conform art.175 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat și a fost depusă în termenul prevăzut la art.176 (1) din același act normativ.

Constatându-se ca în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.175 Titlul IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. SC CONSTANTA SA formulează contestație în temeiul art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată împotriva Deciziei de impunere nr...../.....2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin raportul de inspecție încheiat la aceeași dată de către consilieri ai S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Contestația a fost înregistrată la organul de control sub nr...../.....2005 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr...../.....2005.

În susținerea cauzei sunt aduse următoarele argumente :

Societatea a achiziționat un teren intravilan în valoare de lei (valoare fără TVA), conform contractului de vânzare-cumpărare nr...../.....2004 încheiat cu SC H..... SA București.

Cu acest teren petenta a participat la majorarea capitalului social al societății comerciale S..... SRL Constanța, la care are calitatea de asociat. În acest sens a fost încheiat Actul adițional nr...../.....2004 care a fost înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...../.....2004.

Petenta solicită desființarea actului de control și impunere, pentru următoarele considerente :

1. Prin Decizia nr...../.....2005 emisă de D.G.F.P. Constanța - Serviciul Soluționare Contestații, s-a dispus desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală din2005 și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia, sub nr...../.....2005. În urma desființării, s-a dispus reverificarea operațiunii, constând în aportul de capital efectuat de SC CONSTANTA SA, la SC S..... SRL, prin identificarea și analizarea tuturor elementelor definitorii ale acestui raport, respectiv :

- a)- dacă SC S..... SRL desfășoară acțiuni care dau drept de deducere ;
- b)- dacă SC S..... SRL este o persoană impozabilă care are drept de deducere parțială a TVA ;
- c)- care este documentul fiscal care reflectă transferul (aportul în natură).

În contestație, se precizează că organul de control, în cadrul reverificării, nu a efectuat constatări pe problemele trasate, lăsându-le neclarificate, sub considerentul că nu au relevanță.

Față de acest aspect, petenta consideră că actul de control încheiat este nelegal în raport cu dispozițiile obligatorii ale Deciziei D.G.F.P. Constanța nr.53/2004.

În drept, contestatara își susține cauza pe dispozițiile art.128 alineatele 1, 2 și 8 din Legea nr.571/2003, coroborate cu cele corespondente din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, concluzionând :

*"Societatea se încadrează în articolele menționate mai sus, drept pentru care SC CONSTANTA SA, persoana impozabilă care a adus aportul în natură (teren) la capitalul social al SC S..... SRL, **are drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă facturii fiscale nr...../.....2004 emisă de furnizorul SC H..... SA [...]"***

II. Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2005 de reprezentanții S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, a avut ca obiectiv reverificarea societății în conformitate cu prevederile Deciziei nr.53/12.04.2005 emisă de D.G.F.P. Constanța, Serviciul Soluționare Contestații.

Se face precizarea că în Raportul de inspecție fiscală din data de2005, desființat parțial prin Decizia nr.53/2005, organele de inspecție fiscală au constatat că SC CONSTANTA SA nu are drept de deducere a TVA în sumă de lei aferentă facturii nr...../.....2004 emisă de SC H..... SA București.

Factura în cauză reprezintă contravaloarea achiziționării unui teren intravilan de către petentă de la SC H..... SA București, în baza contractului de vânzare cumpărare nr...../.....2004.

Organul de control a constatat că, în aceeași lună, respectiv octombrie 2004, CONSTANTA SA a participat la majorarea capitalului social al SC S..... SRL Constanța, în calitate de asociat, prin aportul în natură cu același teren intravilan în valoare de lei, fapt menționat atât în Actul adițional la statutul SC S..... SRL nr...../.....2004, cât și în Certificatul de înregistrare de mențiuni nr...../.....2004 emis de Oficiul Registrului Comerțului Constanța.

Se arată că SC CONSTANTA SA a înregistrat în evidența contabilă a lunii octombrie 2004 aportul în natură la capitalul social al SC S....., prin nota contabilă $2678.3 = 2111 = \dots\dots\dots$ lei, înregistrare efectuată în baza actului adițional nr...../.....2004.

Față de aceasta, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC CONSTANTA SA a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, prin încălcarea prevederilor art.145, alin.5, lit.b) din Legea nr.571/2003 coroborat cu prevederile Titlului VI, Cap.IV, pct.6 (1) din H.G. 44/2004, "în sensul că TVA nu a fost aplicată transferului respectiv (operațiunea de aport în natură la capitalul social al SC S..... SRL Constanța)."

În finalul actului de control se face mențiunea, "că obiectul prezentei inspecții fiscale îl reprezintă TVA, în sumă de lei, dedusă de SC CONSTANTA SA, **drept pentru care, în speță, operațiunile desfășurate de SC S..... SRL nu au relevanță**".

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile petentei în raport de constatările organului de control, reiese că speța supusă soluționării o reprezintă legalitatea Raportului de inspecție fiscală din2005, în condițiile în care acesta a fost încheiat fără respectarea dispozițiilor Deciziei nr.53/12.04.2005 emisă de D.G.F.P. Constanța, Serviciul Soluționare Contestații.

Astfel, prin decizia mai sus menționată, s-a dispus desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală din2005 precum și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia sub nr...../.....2005, încheiate de SAF - ACF Constanța la SC CONSTANTA SA , pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, și reverificarea operațiunii reprezentând aportul în natură la capitalul social al SC S..... SRL.

Conform prevederilor deciziei, organele de inspecție fiscală aveau sarcina de a identifica și analiza toate elementele definitorii ale aportului în natură efectuat de petentă, și anume:

- a)- dacă SC S..... SRL desfășoară acțiuni care dau drept de deducere ;
- b)- dacă SC S..... SRL este o persoană impozabilă care are drept de deducere parțială a TVA ;
- c)- care este documentul fiscal care reflectă transferul (aportul în natură).

În timpul reverificării, organele de inspecție nu au ținut cont de aceste prevederi, făcând mențiunea că, **"operațiunile desfășurate de SC S..... SRL nu au relevanță"**.

Față de acest aspect, se impun următoarele precizări:

◆ deciziile emise de Serviciul Soluționare Contestații sunt acte administrative semnate de directorul executiv, care produc efecte juridice, iar în conformitate cu art.179, alin.(2) din O.G. nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat,

« Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac ».

◆ caracterul definitiv al soluției pronunțate atrage obligația organului de control la respectarea cu strictețe a dispozițiilor deciziei emise de organul de soluționare, iar în cazul în care soluția este de *« desființare »* a actului atacat, **« urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ».**

Față de dispozițiile legale citate, rezultă că Raportul de inspecție fiscală din2005 a fost încheiat cu încălcarea prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat.

Pe de altă parte, **analizând speța pe fond**, se constată că măsurile dispuse prin Decizia nr.53/12.04.2005 **au "relevanță"**, fiind justificate și susținute de legislația în materie, după cum urmează:

□ **În drept**, dispozițiile **art.128** alin.8 din Legea nr.571/200 privind Codul fiscal arată:

"Aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale nu constituie livrare bunuri , dacă primitorului bunurilor i-ar fi fost permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta s-ar fi aplicat transferului respectiv. În situația în care primitorul bunurilor este o persoană impozabilă, care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată sau are dreptul de deducere parțial, operațiunea se consideră livrare de bunuri, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau a părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

Din interpretarea logico-sistemică a textului citat reiese că, în fapt, legiuitorul a prevăzut în practică două situații posibile în considerarea existenței sau inexistenței unei livrări de bunuri, în cazul operațiunilor reprezentând aport în natură la capitalul social, respectiv:

- dacă primitorul aportului de capital social este o persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată care, în celelalte situații poate avea drept de deducere a acestei taxe integral - caz în care aportul în natură la capitalul social nu se constituie livrare de bunuri
- dacă primitorul aportului de capital social este o persoană impozabilă care, în celelalte situații, fie nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fie are drept de deducere parțial - caz în care aportul în natură la capitalul social se consideră a fi livrare de bunuri iar taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective poate fi dedusă total sau parțial.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 întăresc raționamentul expus prin lege arătând că :

"6. (1) Nu constituie livrare de bunuri aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, efectuat între două persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în situația în care beneficiarul are drept de deducere integrală a taxei pe valoarea adăugată. Persoana impozabilă care a adus aportul în natură are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.145 alin.5 lit.b) din Codul fiscal."

"6.(2) Constiuie livrare de bunuri aportul în natură la capitalul social acordat de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, care pentru bunurile respective a exercitat dreptul de deducere total sau parțial, unei persoane impozabile care nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fie datorită faptului că nu este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fie datorită faptului că operațiunile desfășurate de aceasta nu dau dreptul de deducere. În acest caz beneficiarul evidențiază în patrimoniul său contravaloarea bunului primit, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

6.(3) Aportul în natură acordat de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată unei persoane impozabile care are drept de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.[...]"

Față de dispozițiile legale citate, organul de soluționare reține că cercetările organului de control înscrise atât în Raportul de inspecție fiscală din data de2005 cât și în cel încheiat în urma reverificării, nu identifică și nu analizează toate elementele definiției ale aportului în natură efectuat de petentă, în sensul că:

- nu se cunoaște dacă SC S..... SRL (primitorul aportului) desfășoară operațiuni care dau drept de deducere sau dacă
- SC S..... SRL este o persoană impozabilă care are drept de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată
- nu se precizează care este documentul fiscal care reflectă transferul (aportul în natură).

Așa cum am arătat, Raportul de inspecție fiscală din2005 a fost încheiat cu încălcarea prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, drept pentru care se reține motivația petentei că, "actul de control încheiat este nelegal în raport cu dispozițiile obligatorii ale Deciziei D.G.F.P. Constanța nr.53/2004."

Față de aspectele constatate, rezultă că în speță se impune desființarea actului de control și reverificarea operațiunii reprezentând aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale, procedându-se la analiza profundă și detaliată a documentelor care au stat la baza acestui transfer, în conformitate cu prevederile Deciziei nr.53/12.04.2005 emisă de D.G.F.P. Constanța, serviciul Soluționare Contestații.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.178 alin.1, art.179 și art.185 alin.3 din Codul de procedură fiscală prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Raportului de inspecție fiscală din2005 precum și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia sub nr...../2005 ambele încheiate de SAF - ACF Constanța la SC CONSTANTA SA, pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată .

Un exemplar al reverificării va fi transmis Serviciului Soluționare Contestații în termen de 30 zile de la data primirii prezentei decizii.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.187 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată privind Codul de procedură fiscală și ale art.11 (1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

M.L.
14/14.07.2005