

DECIZIA NR.143 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în Orăștie, str...., bl...., ..., județul Hunedoara, împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../...2008 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, susținând următoarele:

In fapt, societatea a închiriat unei persoane juridice din Austria următoarele bunuri: spațiu de depozitare și producție în suprafață de 600 mp și platformă betonată de 400 mp. Bunurile imobile menționate au fost achiziționate de la SC Y SA Orăștie cu factura nr..../...2006 cu mențiunea "taxare inversă".

Organele de inspecție fiscală invocând prevederile art.161 alin.(2) din Legea 571/2003, ajustează taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza actului normativ, se observă că se definește foarte clar persoana impozabilă care are obligația să ajusteze taxa pe valoare adăugată și anume "persoana impozabilă care a avut dreptul de deducere ... ". Prin achiziția imobilului în cauză, societatea era sub incidența normelor fiscale privind măsurile de simplificare, așa zisa "taxare inversă", care prevede că furnizorii sunt obligați să înscrie pe documentele care însoțesc livrarea, mențiunea "taxare inversă" fără să înscrie taxa aferentă, beneficiarii fiind obligați să înscrie pe facturile primite taxa pe valoarea adăugată aferentă, pe care o vor evidenția în decontul de taxă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, rezultatul fiind efect fiscal zero absolut.

Legiuitorul nu dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci impune menționarea în decontul de taxă a acesteia, așa cum s-a arătat mai sus, atât a valorii posibile deductibile cât și cu aceiași valoare colectată. Niciunde nu se face referire la înregistrare în evidența contabilă a societății, ci doar înscrierea în decontul de taxă.

Desigur că în Normele de aplicare a Codului Fiscal, Guvernul României precizează că operațiunile rezultate din aplicarea taxării inverse se înregistrează în contabilitate prin operațiunea 4426=4427, operațiune denumită în continuare autolichidarea taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult decât atât, această înregistrare contabilă 4426=4427, contravine și Legii Contabilității nr.82/1991 și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005

în care se precizează în mod clar și conturile corespondente prin care se debitează contul 4426 "Taxa pe valoare adăugată deductibilă".

Astfel, contul 4426 nu se debitează în nicio situație prin creditul contului 4427 "Taxa pe valoare adăugată colectată".

Trecând peste aceste nepotriviri legislative în care legea este modificată de o hotărâre de Guvern, aplicarea măsurilor de simplificare duc la un efect fiscal zero. Ori nu se poate reține în niciun fel că măsurile de simplificare dau dreptul exclusiv de deducere, deoarece prin colectarea concomitentă a aceleiași sume, se anulează efectul deductibilității.

Pe bună dreptate legiuitorul consideră că pentru achizițiile bunurilor de capital care dau dreptul de deducere și utilizate ulterior pentru operațiunile scutite, taxa pe valoarea adăugată să fie ajustată. Ori este foarte clar că achiziția cu mențiunea "taxare inversă" nu dă dreptul de deducere în adevăratul înțeles al operațiunii de deducere de taxa pe valoarea adăugată cu scopul autolichidării.

Concluzionând, contestatoarea consideră că operațiunea contestată nu se află sub incidența art.149 din Legea nr.511/2003 cu modificările aduse prin Ordonanța de Urgență nr.106/2007 și ca atare solicită dispunerea rambursării sau compensării după caz a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..../...2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../...2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Verificarea efectuată, a avut ca și obiectiv **soluționarea Decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare aferent lunii ... 2008**, decont înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr..../...2008.

Perioada supusă verificării: ...2008 –2008.

Referitor la ajustarea taxei deductibile pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Conform prevederilor art.149 alin.4 lit.a) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Potrivit prevederilor art.149 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările aduse prin OUG nr.106/2007: "Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare".

Conform contractului de închiriere nr.../...2008, au fost închiriate persoanei juridice din Austria următoarele bunuri imobiliare:

- spațiu de depozitare și producție în suprafață de 600 mp aflat în incinta magaziei
- platformă betonată în suprafață de 400 mp aflată în fața spațiului închiriat.

Bunurile imobile menționate anterior au fost achiziționate de unitatea verificată de la SC Y SA Orăștie cu factura nr..../....2006, cu taxare inversă la următoarele valori:

- magazine în valoare de ... lei (678 mp), taxare inversă aferentă - ... lei
- platforme betonate în suprafață de 5.960 mp în valoare de ... lei, taxare inversă aferentă - ... lei.

În conformitate cu prevederile art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 referitor la "Dispoziții tranzitorii": "*Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art.141 alin. (2) lit.e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, prin derogare de la prevederile art.149, va ajusta taxa, conform normelor*".

Prevederile pct.83 (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004: "*Pentru aplicarea art.161alin.(2) și (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligația să ajusteze taxa dedusă pentru bunurile imobile achiziționate, construite sau modernizate în ultimii 5 ani, proporțional cu partea din fiecare bun imobil care va fi utilizată pentru realizarea operațiunilor scutite și proporțional cu numărul de luni în care bunul va fi utilizat în regim de taxare.*

- *Ajustarea este operată într-o perioadă de 5 ani în cadrul cărora bunurile imobile au fost dobândite, începând cu data de la care fiecare bun imobil a fost dobândit - respectiv perioada ...2006 - ...2011;*

- *Pentru ajustare, suma taxei pentru fiecare an reprezintă o cincime din taxa dedusă aferentă achiziției (...):*

1. taxa dedusă aferentă spațiului de depozitare și producție:

Valoare spațiu închiriat: ...lei/678mp x 600mp = ... lei;

Taxa dedusă aferentă: ... lei x 19% = ... lei.

2. taxa dedusă aferentă platformei betonate:

Valoare platformă: ... lei/5.960 mp x 400mp = ... lei;

Taxa dedusă aferentă: ... lei x 19% = ... lei.

Total taxă dedusă: 11.718 lei.

Taxă de ajustat/fiecare an: ... lei.

- *Determinarea ajustării lunare se împarte fiecare cincime la 12 (.../12 = ..Lei);*

- Suma care nu poate fi dedusă se calculează astfel: din perioada de 5 ani se scade numărul de luni în care bunul imobil a fost utilizat în regim de taxă, rezultatul se înmulțește cu ajustarea lunară. Frațiunile de lună se consideră lună întreagă: 60 luni - 15 luni = 45 luni x ... lei = ... lei.

- Taxa nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează din punct de vedere contabil pe cheltuieli, precum și în jurnalul pentru cumpărări și se preia corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire.

Fata de cele menționate anterior, societatea avea obligația ajustării taxei deduse aferente bunurilor închiriate și preluării în decontul de TVA întocmit pentru luna ... 2008, de când s-a aplicat regimul de scutire de TVA pentru bunurile închiriate.

Astfel din totalul TVA solicitată la rambursare, pentru suma de ... reprezentând TVA aferentă ajustării, nu s-a acordat drept de deducere.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în Orăștie, str...., bl...., ..., județul Hunedoara, înregistrată la ORC sub nr.J.../.../..., cod unic de înregistrare ... atribut RO, reprezentată prin doamna P. V. în calitate de administrator.

Perioada supusă verificării: ...2008 –2008.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă **SC X SRL** din Orăștie avea obligația să ajusteze taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor imobile achiziționate în regim de taxare inversă, în condițiile în care acestea au fost destinate realizării de operațiuni scutite de TVA, respectiv operațiunii de închiriere și pentru care societatea nu a optat pentru regimul de taxare a acestor operațiuni.

In fapt, SC X SRL din Orăștie a achiziționat de la **SC Y SA** din Orăștie cu factura fiscală nr.606811/20.10.2006 în regim de "taxare inversă", următoarele bunuri: spațiu de depozitare și producție, platformă betonată aflată în fața spațiului închiriat.

Ulterior, conform contractului de închiriere nr.20/21.01.2008, bunurile imobile în cauză au fost închiriate unei persoane juridice din Austria.

Pentru operațiunile de închiriere a bunurilor imobil mai sus menționate, **SC X SRL din Orăștie** nu a optat pentru aplicarea regimului de taxare, această opțiune nefiind notificată organelor fiscale, potrivit art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003, care precizează că "**orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și lit.f), în condițiile stabilite prin norme**", respectiv pentru "**arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții: [...]**".

Potrivit prevederilor art.149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) În sensul prezentului articol:

... d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția ... acestor bunuri...

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

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

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ... dacă bunurile de capital se utilizează ... pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;...”

În conformitate cu prevederile art.161 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitor la **“Dispoziții tranzitorii”**: **“Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, prin derogare de la prevederile art.149, va ajusta taxa, conform normelor”**.

Prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitor la **Măsuri de simplificare**: **“...(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea “taxare inversă”, fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar...”**

coroborate cu prevederile punctului 82 din Normele metodologice pentru aplicarea art.160, se stipulează: **“...(4) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă...”**

Potrivit adresei Ministerului Economiei și Finanțelor nr..../...2007 privind transmiterea unor precizări referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, se menționează: **“...prevederile privind ajustarea de la art.149 și 161 din Codul fiscal se aplică atât de beneficiarii care au primit facturi cu taxa pe valoarea adăugată de la furnizori/prestatori pentru care s-a aplicat regimul normal de taxare, precum și de beneficiarii care au aplicat măsurile de simplificare, respectiv “taxare inversă” prevăzute la art.160 din Codul fiscal...”**

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de către SC X SRL din Orăștie pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.