

DECIZIA NR. 10
DIN 07.03.2006

Privind : solutionarea contestatiei formulate de SC X SA , depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr. 26955/21.12.2005, completata cu adresele nr. 1474/23.01.2006 , 2178/30.01.2006, 2587/02.02.2006, 3996/22.02.2006

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de SC X SA, prin contestatia depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr. 26955/21.12.2005, completata cu adresele nr. 1474/23.01.2006, 2178/30.01.2006, 2587/02.02.2006, 3996/22.02.2006 - asupra masurii de virare la bugetul statului a sumei de... lei , reprezentind : TVA =.. lei ; dobinzi TVA = ... lei ; penalitati TVA =.. lei ; masura a fost dispusa de catre reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /09.12.2005.

In vederea solutionarii cauzei , cu adresa nr. 26955/06.03.2006 Biroul Solutionarea Contestatiilor a solicitat punct de vedere Serviciului Juridic si Contencios in ceea ce priveste unele documente prezentate de petenta - raspunsul fiind primit cu adresa nr. 26955/07.03.2006.

Petenta contesta , de asemenea, suma de.. lei reprezentind “sume incarcate nejustificat in fisa sintetica editata de AFPC 1 Focsani” ; in temeiul art. 48 din OG 92/2003 republicata, acest caput de cerere (care nu face obiectul raportului de inspectie si deciziei de impunere/09.12.2005) a fost trimis spre solutionare catre AFPC 1 Focsani cu adresa nr. 26955/13.01.2006.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, astfel :

- raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost intocmite in data de 09.12.2005 ;

- contestatia este depusa in data de 21.12.2005.

De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 176 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala .

I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

1). Pentru capatul de cerere privind TVA =.. lei (dedusa de pe facturile nr. 508412 si 508413/05.11.2004 privind trecerea din proprietatea SC Y SRL in proprietatea SC X SA a unor terenuri + grajd si magazie cereale) :

-articolul de lege invocat la control in sprijinul neadmiterii deducerii TVA din facturile mentionate (art. 135.3 din Legea 571/2003) se refera in fapt la societatea care face livrarea , ori petenta are calitatea de cumparator ;

-prezinta act aditional la contractul de vnzare cumparare care modifica clauza privind plata (plata nu este in rate ci integrala , la o data ulterioara livrarii).

2. Pentru capatul de cerere privind TVA = .. lei (... lei vechi ca diferenta intre TVA =... lei vechi inscrisa in factura nr. 0508413/05.11.2004 si suma de... lei vechi inscrisa in jurnalul de cumparare si dedusa).

-petenta recunoasteti eroarea ca fiind “de forma si nu de fond” ; “din greseala “ a fost inregistrata “diferenta in plus de lei vechi”.

3. Pentru capatul de cerere privind TVA = lei (.... lei vechi reprezentind TVA pe care organul de control apreciaza ca trebuia sa o colecteze societatea in momentul facturarii cheltuielilor cu salariatii detasati la SC Y SRL - factura nr. 1611269/30.12.2004):

-salariatii SC X SA au fost detasati pe perioada determinata la SC Y SRL , conform contractului de detasare pe care il anexeaza ;

- factura nu are nici o legatura cu livrarea de bunuri sau servicii , fiind facuta pentru a “regla efectul economic intre cele doua societati”;

4. Pentru capatul de cerere privind TVA aferenta bonului de macinis = .. lei (... lei vechi)
-pentru cantitatea de 5000 kg. griu adusa la macinat , clientul avea dreptul sa primeasca 1925 kg. faina si 1810 kg. tarite (asa cum rezulta si din anexa 2 la raportul de inspectie fiscala);

- clientul a optat ca “in loc de 1925 kg. faina x 5000 lei/kg. = ...lei sa primeasca 3190 kg. tarite x 3000 lei/kg. =lei” ; deci “cantitatea de 3.190 kg. tarite nu reprezinta o vnzare asa cum se specifica in raportul de inspectie fiscala , ci contravaloarea fainii ce revenea clientului”.

II. Prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere/09.12.2005 se stabileste obligatia fiscala in suma de lei, din care se contesta suma de lei , reprezentind : TVA = lei ; dobinzi TVA = lei ; penalitati TVA = ... lei.

Prin referatul inaintat de reprezentantii SAF - ACF Vrancea cu adresa nr. 26955/12.01.2006 se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte :

Cauza supusa solutionarii o constituie faptul daca petenta datoreaza suma de lei , reprezentind : TVA = ... lei ; dobinzi TVA = lei ; penalitati TVA = lei .

1).Referitor la capatul de cerere privind TVA = ...lei dedusa in baza facturilor nr. 508412 si 508413/05.11.2004 privind achizitia unor terenuri + grajd si magazie cereale

In fapt , prin raportul de inspectie fiscala/09.12.2005 urmare verificarii perioadei 01.10.2004 - 30.09.2005, se stabileste TVA suplimentara in suma de ... lei considerata a fi dedusa nejustificat de pe facturile nr. 508412 si 508413/05.11.2004 . Facturile privesc trecerea din proprietatea SC Y SRL in proprietatea SC X SA a unor terenuri + grajd si magazie cereale . *Se apreciaza ca s-a dedus TVA la momentul achizitionarii , deci inainte de datele prevazute in contractul de vnzare - cumparare pentru plata ratelor catre furnizor .*

In drept , se aplica urmatorul cadru legal :

Lege nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

ART. 134 (2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri ..., cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*

ART. 135 (3) *În cazul livrării de bunuri cu plata în rate între persoane stabilite în țară, al operațiunilor de leasing intern, de închiriere, de concesiune sau de arendare de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor ...;*

ART. 145 (1) *Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.*

Legea nr. 54 / 1998 privind circulația juridică a terenurilor (valabila pina la intrarea in vigoare a Legii 247/19 iulie 2005)

ART. 2 (1) Terenurile situate în intravilan și extravilan pot fi înstrăinate și dobândite prin acte juridice între vii, încheiate în formă autentică.

Legea nr. 247 / 19 iulie 2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, precum și unele măsuri adiacente (Monitorul Oficial nr. 653 din 22 iulie 2005)

TITLUL X , Circulația juridică a terenurilor

ART. 2(1) Terenurile cu sau fără construcții, situate în intravilan și extravilan, indiferent de destinația sau de întinderea lor, pot fi înstrăinate și dobândite prin acte juridice între vii, încheiate în *formă autentică*, sub sancțiunea nulității absolute.

Legea nr. 7/1996 , Legea cadastrului și a publicității imobiliare, modificata prin Legea nr. 247 /19 iulie 2005 privind reforma în domeniile proprietății și justiției, precum și unele măsuri adiacente

ART. 1 (3) Prin *imobil, în sensul prezentei legi*, se înțelege una sau mai multe parcele alăturate, cu sau fără construcții, aparținând aceluiași proprietar."

ART. 2, alin. 2 litera c). : Prin sistemul de cadastru general se realizează: ... identificarea și înregistrarea tuturor *proprietarilor și a altor deținători legali de imobile*, în vederea înscrierii în cartea funciară cu caracter definitiv;

ART. 22(1) Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-a constituit ori s-au transmis în mod valabil.

In speta, nu se pot retine argumentele si documentul prezentat de petenta (act aditional la contract de vnzare - cumparare) in ceea ce priveste TVA = ... lei.

Contractul de vnzare - cumparare cu incheiere de autentificare nr. 3423/30.12.2004 prevede ca pretul vnzarii (... lei vechi inclusiv TVA) se va achita "in rate" astfel :... lei vechi la 30.12.2005 ;... lei vechi la 30.12.2006 ;... lei vechi la 30.12.2007.

Actul aditional la contractul de vnzare - cumparare/30.12.2004 este incheiat intre vnzator si cumparator in data de 01.01.2005 si autentificat sub nr. 457 din data de 21.02.2006 (ulterioara controlului din 09.12.2005) ; actul aditional modifica contractul de vnzare astfel : "plata pretului se va face pina cel tirziu 30.12.2007 ; graficul de plati in rate ... se anuleaza" .

Fiind cazul unui contract de vnzare - cumparare a unor terenuri , cu cladirile aferente, orice modificare a contractului printr-un act aditional trebuie sa fie prezentate in forma autentica pentru a fi luate in considerare in solutionarea contestatiei - conform art. 2(1) din Legea 54/1998 si titlul X, art. 2(1) din Legea 247/2005 .

In acest sens , prin adresa nr. 26955/07.03.2006 Serviciul Juridic si Contencios precizeaza :

-”avind in vedere ca obiectul tranzactiei intre cele doua societati este un imobil in a carui componenta intra un teren , legea cere ca si conditie <ad validitatem> incheierea actului in forma autentica “ ;

-” actul aditional incheiat ulterior trebuie sa imbrace aceeasi forma ca si contractul de vnzare cumparare , dupa principiul <accessorium sequitur principalae> “ (deci forma autentica) ;

-in ceea ce priveste data de la care actul aditional isi produce efectele fata de terti, din categoria carora face parte si organul fiscal - in adresa se mentioneaza ca “momentul care ar trebui avut in vedere este cel al autentificarii actului aditional, respectiv 01.01.2006”.

Intrucit data autentificarii (21.02.2006) nu face parte din perioada verificata (01.10.2004 - 30.09.2005) - constatarile organului de control ramn valabile pina la 21.02.2006 , societatea operindu-si in evidenta contabila pentru luna 02.2006 eventualele modificari ce decurg din actul aditional ; de asemenea , organul de solutionare nu poate sa extinda perioada care a facut obiectul verificarii (pentru a lua in considerare acest document) .

Pentru perioada verificata (01.10.2004 - 30.09.2005) ramine valabil doar contractul de vinzare - cumpare initial , care intra in categoria celor cu plata in rate. In mod justificat la control nu se permite deducerea integrala a TVA = ... lei la momentul achizitionarii, respectiv 11.2004 in baza Legii 571/2003, intrucit :

- dreptul de deducere a TVA ia nastere "atunci când autoritatea fiscală devine îndreptătită... să solicite TVA de la plătitorii taxei", conform art. 134.2 ;

- in cazul analizat, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite TVA de la platitorul taxei (partenerul de contract al petentei - SC Y SRL) la "la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor", conform art. 135.3 ;

- la aceleasi date are dreptul sa deduca TVA petenta , in sume corespunzatoare ratelor in cauza, intrucit conform art. 145.1 "dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă". (Ori petenta a dedus in totalitate TVA inscrisa in facturi la data de 05.11.2004 - data la care nu achitase nici o rata , termenul primei rate fiind 30.12.2005) .

Un argument in plus pentru neacoradrea dreptului de deducere a TVA inscrisa in facturile nu face dovada realitatii tranzactiei : pina la data intocmirii prezentului referat nu prezinta cartea funciara din care sa rezulte ca este proprietara terenurilor si constructiilor inscrise in facturile 508412 si 508413/05.11.2004 ; nu sunt indeplinite in acest sens , conditiile prevazute de art. 1(3), 2.2 litera c). si 22 (1) din Legea 7/1996 - Legea cadastrului si a publicitatii imobiliare cu modificarile ulterioare.

In acest sens , in adresa nr. 26955/07.03.2006 Serviciul Juridic si Contencios precizeaza ca "un contract de vinzare - cumparare a unui imobil isi produce efectele fata de terti din moment ce tranzactia respectiva a fost transcrisa in Registrul de inscriptiuni si transcriptiuni al Cartii funciare".

Precizam de asemenea faptul ca existenta actului aditional/01.01.2005 (autenticat sub nr. 457/21.02.2006) prezentat organului de solutionare cu adresa nr. 3996/22.02.2006 - nu este mentionata de organul de control , atit la verificarea efectuata petentei in data de 09.12.2005, cit si cu ocazia controlului incrucisat efectuat la partenerul de contract SC Y SRL(proces verbal /24.11.2005).

La acest capat de cerere (TVA = lei) , contestatia urmeaza sa fie respinsa .

2).Referitor la capatul de cerere privind TVA = ... lei dedusa in plus pentru factura 508412/2004 ;

In fapt , prin raportul de inspectie fiscala/09.12.2005, urmare verificarii perioadei 01.10.2004 - 30.09.2005, se stabileste TVA suplimentara in suma de ... lei considerata a fi dedusa nejustificat. *Pentru factura 508412/2004, societatea a dedus eronat TVA = lei vechi in loc de... lei vechi cum este inscris in factura .*

In drept ,se aplica prevederile **Legii nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

ART. 145(8) lit. a) : Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu factură fiscală...;

In speta , nu se pot retine argumentele petentei referitoare la faptul ca acesta este o eroare de forma, intrucit acesta eroare (recunoscuta) a influentat cuantumul TVA de plata catre bugetul de stat in luna respectiva .

Astfel , din documentele prezentate de petenta rezulta ca in jurnalul de cumparare pe luna 11.2004 pentru factura mentionata se inscrie eronat TVA deductibila =... lei vechi in loc de .. lei vechi, deci cu... lei vechi mai mult.

TVA deductibila cumulata (majorata nejustificat cu suma de... lei vechi) din jurnalul de cumparari/11.2004 este preluata in decontul TVA/11.2004 anexat la dosarul cauzei; in consecinta si TVA de plata din acest decont (.....lei vechi) este influentata in sensul reducerii nejustificate cu lei .

La acest capat de cerere (TVA = lei), contestatia urmeaza sa fie respinsa, suma fiind dedusa fara a avea la baza un document justificativ in care sa fie inscrisa (factura fiscala) , contrar prevederilor art. 145(8) litera a). din Legea 571/2003.

3).Referitor la capatul de cerere privind TVA = lei aferenta cheltuielilor cu salariatii detasati la SC BRAVASCOM SRL

In fapt ,prin raportul de inspectie fiscala/09.12.2005, urmare verificarii perioadei 01.10.2004 - 30.09.2005, se apreciaza ca societatea trebuia sa colecteze TVA = lei vechi aferenta facturii nr. 1611269/30.12.2004, care reprezinta cheltuieli efectuate cu salariatii detasati la SC Y SRL si refacturate acesteia.

In drept , in conditiile in care petenta depune o proba noua (contractul de detasare/01.01.2004 incheiat cu SC Y SRL) se aplica urmatorul cadru legal :

OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala

ART. 183(4)

Contestatorul ...poate sa depuna *probe noi* in sustinerea cauzei.

Legea 53/2003, Codul muncii

ART.47(1) : “*Drepturile cuvenite salariatului detasat se acorda de angajatorul la care s-a dispus detasarea.*”

In speta, urmare prezentarii contractului de detasare/01.01.2004 se retin argumentele petentei in ceea ce priveste TVA = 6.546 lei.

Conform art. 977 Cod civil interpretarea contractelor se face dupa “intentia partilor”. Intentia partilor , care este exprimata foarte explicit la art. 1 din contract consta in “*detasarea* pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2004 ...unui numar de 15 muncitori”, plata salariilor urmind a se efectua conform art. 2 din acelasi contract “de catre SC BRAVASCOM SRL conform art. 47 pct. 1 din Legea 53/2003 Codul muncii”.

Contractul poarta stampilele celor doua societati , si semnaturile reprezentantilor legali , fiind in consecinta perfect valabil , intrucit nu este incalcata nici o prevedere legala.

Petenta nu avea obligatia sa emita factura, fenomenul economic rezultat din contract fiind “detasarea” unor muncitori si nu punerea la dispozitie de personal care este intr-adevar o prestare de servicii la care se aplica TVA (conform art. 133.2 lit. c pct 8 din Legea 571/2003).

Simpla *emitere eronata* a unei facturi nu incadreaza automat fenomenul economic in categoria prestarilor de servicii, mai ales in conditiile in care cadrul legal specific TVA nu prevede detasarea ca fiind operatiune supusa TVA.

(Eroarea emiterii acestei facturi poate fi remediata de societate prin emiterea unei facturi “in rosu”, intrucit un exemplar se afla deja in posesia partenerului de contract).

La acest capat de cerere (TVA = ... lei) , contestatia urmeaza sa fie admisa .

4).Referitor la capatul de cerere privind TVA = ... lei , considerata la control a fi necolectata pentru livrarea a 3.1914 kg. tarite catre un client

In fapt , din raportul de inspectie si din anexa la acesta rezulta ca din 5000 kg. griu adus de client cu bonul de macinis nr. 598/02.06.2005 ,

-750 kg. se retine ca uium de catre petenta (15%) ;

- 400 kg. reprezinta corpurile starine (8%),

- raminand de macinat 3850 kg. pentru client .

Urmare macinisului , din cele 3850 kg. griu ale clientului :

- se pierde cantitatea de 116 kg.griu (3% pierdere tehnologica) ;

- se obtin : 1925 kg. faina cuvenita clientului (50% din cantitatea de 3850 kg. griu) si 1810 kg. tarite cuvenita clientului (47 % din cantitatea de 3850 kg. griu) .

Intrucit in bonul de macinis anexat la dosarul cauzei in xerocopie este inscrisa cantitatea de 5000 kg. tarite livrata clientului, *la control s-a aplicat TVA la cantitatea de 3190 kg. tarite care nu a rezultat din macinarea cantitatii de 3850 kg. griu cuvenite clientului* (deci la diferenta intre 5000 kg. tarite inscrisa in bon si cantitatea de 1810 kg. rezultata din macinis.

In drept , se aplica prevederile **Legii 571/2003 / 2003** privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

ART. 130 - *Schimburi de bunuri sau servicii* : În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

In speta nu se pot retine argumentele petentei referitoare la faptul ca:

- clientul a optat ca "in loc de 1925 kg. faina x 5000 lei/kg. = ... lei sa primeasca 3190 kg. tarite x 3000 lei/kg. = ... lei" ;

- "cantitatea de 3.190 kg. tarite nu reprezinta o vnzare asa cum se specifica in raportul de inspectie fiscala , ci contravaloarea fainii ce revenea clientului".

Conform art. 130 din Legea 571/2003, *in cazul schimbului - fiecare livrare are efectul unei livrari separate, cu plata.* Deci livrarea a 3190 kg. tarite efectuata de petenta catre client are acelasi efect ca o livrare obisnuita, efectuata cu plata, iar societatea trebuia sa colecteze TVA ; in mod corect la control se remediaza acesta omisiune a societatii .

La acest capat de cerere (TVA = ... lei), contestatia urmeaza sa fie respinsa .

5).Referitor la accesoriile calculate in timpul controlului pentru TVA stabilita suplimentar (dobinzi = ... lei ; penalitati = ... lei)

Avind in vedere solutionarea capetelor de cerere de la pct. 1-4 , pe cale de consecinta se va solutiona acest capat de cerere potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul" , astfel :

-se va respinge ca fiind neintemeiata contestatia pentru dobinzi TVA = ... lei si penalitati TVA = ... lei , aferente capetelor de cerere respinse : TVA stabilita la control pentru achizitionarea de terenuri + cladiri (pct. 1); TVA stabilita la control pentru deducerea eronata a sumei de ... lei (pct. 2) ; livrarea de tarite fara a colecta TVA (pct.4);

-se va admite contestatia pentru dobinzi TVA = ... lei si penalitati TVA = ... lei , aferente capatului de cerere admis : TVA stabilita pentru salariatii detasati (pct. 3).

6). Referitor la alte aspecte semnalate de petenta (care nu sunt de competenta Biroului Solutionare Contestatii)

In temeiul art. 48 din OG 92/2003 R care prevede posibilitatea corectarii eventualelor erori materiale - prin *adresa nr. 26955/13.01.2006*, Biroul Solutionarea Contestatiilor inaintea

catre AFPC 1 Focsani o xerocopie a contestatiei , in vederea solutionarii capatului de cerere privind suma de lei considerata de petenta ca fiind incarcata nejustificat in fisa sintetica editata de organul fiscal.

AFPC 1 Focsani comunica Biroului Solutionarea Contestatiilor faptul ca “societati i-au fost eliberate la cerere fise de evidenta sintetica in vederea reglarii soldurilor obligatiilor din evidenta contabila cu evidenta fiscala” (*adresa nr. 2443/31.01.2006*).

Prin *adresa 26955/02.02.2006* Biroul Solutionarea Contestatiilor solicita AFPC 1 Focsani intocmirea unei note de constatare bilaterale din care sa rezulte ca s-a efectuat un punctaj pe fiecare sursa in parte.

Ca urmare a acestei solicitari , AFPC 1 Focsani precizeaza : “datele din evidenta fiscala ...sunt cele corecte , urmind ca societatea comerciala sa efectueze platile conform acesteia” (*adresa nr.2835/07.02.2006*).

Pina la data intocmirii prezentului referat consideram ca nu s-a ajuns la o clarificare reala a situatiei . AFPC 1 urmeaza sa convoace petenta (prin adresa scrisa , cu confirmare de primire) in vederea efectuarii unui punctaj - astfel incit sa raspunda acestui capat de cerere in termenul de mult 30 zile de la data primirii prezentei decizii.

AFPC 1 Focsani va aduce la cunostinta conducerii DGFP Vrancea , prin Biroul Solutionare Contestatii , modul in care a fost solutionata cererea petentei . In acest sens se va raspunde printr-o adresa motivata la care va fi anexata (in copie xerox) nota de constatare bilaterala intocmita intre AFPC 1 Focsani si SA X SA , din care sa rezulte punerea de acord a partilor .

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie , precum si art. 186 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala ,se

DECIDE :

1. Admiterea contestatiei pentru suma de ... lei , din care : TVA = ... lei ; dobinzi TVA = ... lei ; penalitati TVA = ... lei .

2. Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de ...lei , din care : TVA = ... lei , dobinzi TVA = ... lei si penalitati TVA = lei.

Prezenta decizie poate fi atacata de contribuabil la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la comunicare , conform art. 188(2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 R, coroborat cu art. 11(1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.