



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de Administrare Fiscala Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR.1098

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspecție Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere, prin care s-au stabilit de plata catre bugetul statului majorari de intarziere.

Contestatia este 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 si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. Brasov, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin care, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata majorari de intarziere aferente TVA de plata, din perioada 25.07.2008-25.01.2010

In contestatia formulata, SC X mentioneaza ca, urmare a schimbului imobiliar realizat cu SC S conform Contractului de schimb imobiliar a respectat prevederile legale, emitand factura in luna aprilie 2008 care a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii cu intarziere, respectiv in luna noiembrie 2009.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au invocat prevederile art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece tranzactia realizata nu este insotita de un contract de vanzare- cumparare ci unul de schimb iar din punct de vedere juridic schimbul nu poate fi analizat ca o varietate a vanzarii si nici ca o dubla vanzare, astfel ca atat pentru vanzare cat si pentru cumparare, momentul exigibilitatii TVA intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii facturilor fiscale 14.04.2008.

Societatea contesta faptul ca, organele de inspectie fiscala au retinut in constatarile numai partea de obligatii pe care societatea le-a avut in momentul efectuarii schimbului, colectand astfel TVA potrivit prevederilor art.134¹ din Codul fiscal la care a calculat majorari de intarziere.

Sustine faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au mentionat nimic despre drepturile pe care le-a avut societatea in momentul exigibilitatii TVA si nu a recunoscut factura pe care cealalta parte contractanta a schimbului a emis-o pentru terenul primit in schimb si pentru care societatea contestatoarea avea dreptul la deducere in conformitate cu prevederile art.134¹, art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, contestatoarea invoca in sustinere prevederile art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, mentionand ca are dreptul la deducerea TVA aferenta facturii, la data de 14.04.2008, cand a intervenit momentul exigibilitatii taxei.

Societatea sustine faptul ca nu se poate retine neindeplinirea obligatiilor privind inregistrarea facturii, organul de inspectie fiscala nu se poate prevala de faptul ca factura celeilalte societati contractante a fost inregistrata, fapt ce genereaza consecinte fiscale bilaterale, deoarece acestea au la baza incheierea unui contract, care prin natura juridica , genereaza drepturi si obligatii in sarcina ambelor parti contractante.

Mentioneaza faptul ca si cealalta societate a fost supusa inspectiei fiscale, fiind sanctionata prin calcularea de majorari de intarziere aferente TVA, astfel ca o operatiune simpla care nu ar fi trebuit sa genereze obligatii fiscale, a generat totusi in sarcina ambelor societati comerciale majorari de intarziere.

Fata de cele prezentate, SC X solicita admiterea contestatiei cu privire la majorarile de intarziere, acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta facturii in cauza si anulara actului administrativ fiscal cu privire la aceste sume.

II.Prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit majorari de intarziere aferente TVA de plata.

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

Urmare a realizarii unui control incrucisat, referitor la tranzactia imobiliara efectuata cu SC S, tranzactie inscrisa in facturile fiscale emise de cele doua societati cu data de 14.04.2008, s-a constatat faptul ca acestea au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X in luna noiembrie 2009 asa cum reiese din jurnalul de cumparari respectiv vanzari si Procesul verbal inscris in Registrul Unic de Control al societatii.

In baza Deciziei de reverificare, organele fiscale au reverificat perioada 01.04.2008-30.04.2008, constatand urmatoarele:

In data de 17.04.2008,SC X incheie cu SC S, Contractul de schimb imobiliar, prin care copermutanta SC S transmite cu titlu de schimb copermutantei SC X, terenul situat in Brasov.

In contract se precizeaza ca pentru terenul in cauza s-a eliberat Certificatul de Urbanism pentru construire complex multifunctional cu destinatie birouri retail, hotel si dotari complementare, iar prin HCL s-a aprobat documentatia PUD -Construire complex multifunctional cu destinatia birouri retail, hotel si dotari complementare.

Din contract rezulta ca valoarea terenurilor schimbate este egala.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca SCX a emis in luna aprilie 2008, factura catre SC S, operatiunea fiind inregistrata in jurnalul de vanzari si balanta de verificare aferenta lunii noiembrie 2009 si decontul de TVA aferent trimestrului IV 2009.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin nota explicativa, au solicitat informatii suplimentare reprezentantului societatii cu privire la motivul inregistrarii cu intarziere a operatiunilor de mai sus.

In raspunsul la nota explicativa, referitor la aceasta informatie, reprezentantul societatii sustine ca nu poate oferi, in acest moment, informatii cu privire la inregistrarea cu intarziere in evidentele contabile a facturilor reprezentand contravaloare schimb terenuri, dar cand datele vor fi disponibile le va pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectata TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar, emisa de catre

SC X catre SC S, in conformitate prevederile art.134¹ alin.(3) si art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent TVA de plata, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 25.07.2008-25.01.2010, majorari de intarziere potrivit prevederilor art.119 si 120 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada reverificata: 01.04.2008-30.04.2008

Urmare a realizarii unui control incrucisat, referitor la tranzactia imobiliara(schimb imobiliar) efectuata intre SC X si SC S, tranzactie inregistrata in facturile fiscale emise de cele doua societati cu data de 14.04.2008, s-a constatat faptul ca acestea au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X in luna noiembrie 2009 asa cum reiese din jurnalul de cumparari respectiv vanzari si Procesul verbal inregistrat in Registrul Unic de Control al societatii.

Avand in vedere ca SC X a fost supusa unei inspectii fiscale partiale si intrucat pe aceasta perioada si pana la implinirea termenului de prescriptie au aparut date suplimentare (contractul de schimb imobiliar si factura fiscala) necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii verificarii, s-a dispus reverificarea TVA pe perioada 01.04.2008-30.04.2008 prin Decizia de reverificare, conform prevederilor art.105 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.102.4 lit.b) din H.G. Nr.1050/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA de plata, contestate de societate, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca SCX datoreaza bugetului de stat, pe perioada 25.07.2008-25.01.2010, majorari de intarziere aferente TVA de plata, in conditiile in care s-a constatat ca operatiunea privind schimbul de terenuri construibile, nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii la data transferului de proprietate.**

In fapt, in data de 17.04.2008, SC X a incheiat cu SC S, Contractul de schimb imobiliar, prin care copermutanta SC S transmite cu titlu de schimb copermutantei SC X terenul situat in Brasov.

Subscrisa copermutanta,SC X, prin administrator a dobandit cu titlu de schimb de la copermutanta SC S, terenul mai sus descris si transmite, cu titlu de schimb, terenul situat in Brasov.

In contract se precizeaza ca pentru terenul in cauza s-a eliberat Certificatul de Urbanism pentru construire complex multifunctional cu destinatie birouri retail, hotel si dotari complementare, regim maxim 2 S+P+16 iar prin HCL s-a aprobat documentatia PUD -Construire complex multifunctional cu destinatia birouri retail, hotel si dotari complementare.

Din contract rezulta ca valoarea terenurilor schimbate este egala.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a emis factura in luna aprilie 2008 reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar, catre SC S , dar a inregistrat cu intarziere in evidentele contabile aceasta factura, respectiv in

data de 30.11.2009 dupa cum rezulta din jurnalul de vanzari, balanta de verificare aferenta lunii noiembrie 2009 si decontul de TVA aferent trimestrului IV 2009.

De asemenea, contestatoarea a inregistrat in evidentele contabile, in data de 30.11.2009, factura reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar, emisa de SC S, deducand TVA la aceasta data.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar, la data 17.04.2008, cand a avut loc tranferul dreptului de proprietate, momentul la care intervine faptul generator si exigibilitatea TVA conform prevederilor art.134¹ alin.(3) si art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, TVA colectata reprezinta TVA de plata stabilita suplimentar pana la data (30.11.2009) inregistrarii in evidentele contabile, (jurnal de cumparari, balanta de verificare, decont de TVA) a facturii reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar emisa de SC S.

Pe perioada 25.07.2008-25.01.2010, data depunerii deconturilor de TVA, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente TVA de plata, potrivit prevederilor art.119 si 120 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.130 coroborat cu prevederile 155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.130

Schimbul 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.**"*

-art.155

*1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, **conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.***

iar la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.***

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate aplicabile in speta, in cazul schimbului de bunuri, se considera ca fiecare persoana impozabila a efectuat o livrare de bunuri cu plata pentru care are obligatia emiterii unei facturi catre beneficiar in conditiile in care operatiunea este taxabila din punct de vedere a TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-SC X a emis factura reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar in luna aprilie 2008

-SC S a emis factura reprezentand contravaloare teren conform contract de schimb imobiliar in luna aprilie 2008

-insa facturile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X in data de 30.11.2009 conform jurnalului de cumparari, jurnalului de vanzari si balantei de verificare din luna noiembrie 2009.

Operatiunea a fost inregistrata in decontul de TVA aferent trimestrului IV 2009, inregistrat la A.F.P.Brasov .

Totodata,din adresa emisa de Administratia Finantelor Publice Brasov -Compartimentul Analiza de Risc, facturile mai sus enumerate nu au fost declarate de catre SC X, in Declaratiile informative privind livrarile /prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei nr.394, depuse la AFP Brasov pe semestrul 1 si semestrul 2 anul 2008 si semestrul 1 anul 2009, conform Ordinul 702/2007 privind declararea livrarilor/prestarilor si achizitiilor efectuate pe teritoriul national de persoanele înregistrate în scopuri de TVA si pentru aprobarea modelului si continutului declaratiei informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.134, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

-art.134¹

"(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător."

-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;[...]

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare

de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

art.140

"(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.[..]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei iar pentru livrarile de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Baza impozabilă în cazul schimbului de bunuri este reprezentată de valoarea normală a unui bun pe care trebuie să o plătească un cumpărător unui furnizor în momentul în care se realizează operațiunea iar cota de impozitare, în cazul în speta este de 19%.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-a realizat în data de 17.04.2008 când s-a încheiat Contractul de schimb imobiliar iar baza impozabilă privind schimbul de terenuri este pretul vânzării prevăzut în contract.

Se reține astfel că, organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat, în trimestrul II 2008, TVA asupra veniturilor înscrise în Contractul de schimb imobiliar, neînregistrată în evidențele contabile ale societății la data realizării schimbului imobiliar.

Cu privire la evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului de TVA, la art.156 și 156² coroborat cu art.147¹ și 158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

-art.156

"(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul

nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme."

-156²

"1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

-art.147¹"Dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

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.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

-art.158

"(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare."

Potrivit acestor prevederi legale persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au obligatia sa tine evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice, respectiv sa tina evidenta contabila potrivit legii, astfel incat sa se poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata pentru livrarile de bunuri precum si sa depuna la organul fiscal competent, pentru fiecare perioada fiscala decontul de taxa pe valoarea adaugata si semestrial Declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (394).

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei, faptul ca societatea a inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, in noiembrie 2009, urmeaza a se se mentine ca legale si corecte constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la reverificarea perioadei 01.04.2008-30.04.2008 si colectarea suplimentara, in perioada 01.04.2008-30.04.2008, a TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, emisa de SC X catre SC S, neinregistrata in evidentele contabile la data efectuării schimbului imobiliar.

Dupa cum am mentionat si mai sus, din documentele existente la dosarul contestatiei (jurnalul de vanzari, balanta de verificare) rezulta ca, SC X a inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, in data de 30.11.2009.

TVA colectata a fost inclusa in decontul de TVA din trimestrul IV 2009, inregistrat la A.F.P.Brasov.

Majorarile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.07.2008-25.01.2010 si sunt aferente TVA de plata.

Mentionam ca majorarile de intarziere contestate, au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.134 alin.(3) si art.156² si art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care dispun:

-art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

-art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

-art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, potrivit legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și data la care persoana are obligația de a plăti taxa la bugetul statului până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală în care taxa devine exigibilă.

Decontul de taxă întocmit de persoanele impozabile va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată se datorează majorări de întârziere. Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale stabilite prin decizii de impunere se datorează majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia.

Pentru TVA aferentă facturii reprezentând contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar emisă de SC X către SC S, potrivit prevederilor legale, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată a intervenit la data de 25.07.2008, data la care societatea avea obligația de a o declara prin Decontul de TVA această operațiune.

Astfel, după data de 25.07.2008 (data scadenței) contestatoarea datorează bugetului de stat majorări de întârziere.

Din actele administrativ-fiscale rezultă că, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente TVA de plată cu scadență în data de 25.07.2008 și până la data stingerii creanței, respectiv data de 25.01.2010, când contestatoarea a

inregistrat in evidentele contabile si a declarat TVA colectata aferenta facturii reprezentand contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar.

In conditiile in care majorarile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar in contestatia formulata nu se face referire la TVA stabilita suplimentar de plata, aceasta suma fiind insusita de contestatoare, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la majorarile de intarziere stabilite de plata prin Decizia de impunere.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei, potrivit careia din punct de vedere juridic, tranzactia realizata intre cele doua societati este reprezentata de un contract de schimb si nu unul de vanzare-cumparare, mentionam ca:

-din punct de vedere fiscal prin Codul fiscal (art.130) legiuitorul a considerat schimbul de bunuri ca reprezentand o livrare de bunuri cu plata, efectuata de fiecare persoana impozabila in parte

-in materie fiscala, dispozitiile Codului fiscal preleveaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.

Astfel, afirmatia contestatoarei nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia , pentru aceasta operatiune contribuabilul trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155, fara a exista conditia inregistrarii in evidentele contabile, nu este legala deoarece potrivit prevederilor art.156 din cod,mai sus enuntat, persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii iar evidentele trebuie intocmite si pastrate astfel incat sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, in conformitate cu prevederile din norme, respectiv punctul 79 alin.(1) si (2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu privire la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor, se precizeaza:

-art.2

“(1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Iar la art.6 se precizeaza:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

De asemenea, art.130 “Schimbul de bunuri si servicii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizeaza ca in cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri in schimbul unei livrari de bunuri se considera ca fiecare persoana impozabila a efectuat o livrare de bunuri cu plata;

Iar la pct.8 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

“(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

Astfel, pentru fiecare operațiune de livrare efectuată în cadrul schimbului de imobile este obligatorie emiterea unei facturi fiscale și înregistrarea acesteia în evidențele contabile la data efectuării schimbului.

Cu privire la deductibilitatea TVA înscrisă în factura reprezentând contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, emisă de SC S, înregistrată în evidențele contabile de către contestatoare în 30.11.2009, menționăm:

În speta sunt aplicabile prevederile art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care dispun:

-art.147¹”**Dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA**” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

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.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Se reține astfel ca, **în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior**, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Cu privire la deductibilitatea TVA înscrisă în factura reprezentând contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, emisă de SC S, din documentele existente la dosarul contestației rezultă ca aceasta a fost înregistrată în evidențele contabile (jurnal de cumpărări și balanța de verificare) în data de 30.11.2009 și declarată bugetului de stat de data de 25.01.2010 prin Decontul de TVA, poziția 25, înregistrat la A.F.P.Brasov.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, SC X, **pentru**

exercitarea dreptului de deducere, trebuie sa detina o factura, in original, care sa contina informatiile prevazute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal iar **dreptul de deducere se exercita printr-un decont de TVA** conform prevederilor art.147¹ alin.(1) din Codul fiscal, mai sus enuntat.

In contestatia formulata contestatoarea recunoaste ca dreptul de deducere a TVA se exercita potrivit dispozitiilor art.147¹ din Codul fiscal.

Astfel, se retine ca, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare teren conform contractului de schimb imobiliar, emisa de SC S, prin Decontul trim. IV 2009, inregistrat la AFP Brasov din 25.01.2010, perioada care nu a fost supusa verificarii prin actul administrativ contestat.

De altfel, majorarile de intarziere aferente TVA de plata, contestate de societate au fost stabilite de organele de inspectie pana la data de 25.01.2010 , cand contestatoarea a inregistrat TVA colectata (Poz.14 din decont) si TVA(poz 25 din Decont) in Decontul de TVA din trimestrul IV 2009, inregistrat la A.F.P.Brasov in data de 25.01.2010.

Pentru acest capat de cerere contestatia este fara obiect, in conditiile in care prin Decizia de reverificare s-a dispus reverificarea TVA pe perioada 01.04.2008-30.04.2008, actul administrativ fiscal contestat referindu-se la TVA aferenta perioadei 01.04.2008-30.04.2008 iar prin actul administrativ contestat nu s-a stabilit vreo suma suplimentara referitoare la acest capat de cerere.

Cu privire la majorarile de intarziere stabilite in sarcina SC S asupra TVA aferenta schimbului imobiliar, mentionam ca prin anexa contestatia formulata aceasta societate si-a insusit majorarile de intarziere rezultate din inregistrarea cu intarziere a TVA aferenta schimbului imobiliar in evidenta contabila si in decontul de TVA.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia SC X cu privire la suma reprezentand majorari de intarziere aferente TVA de plata, calculate pe perioada 25.07.2008-25.01.2010, deoarece argumentele prezentate in continutul contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin Decizia de impunere.

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 neintemeiate a contestatiei formulata de SC X, cu privire la majorarile de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

