

XV. Operațiuni impozabile și operațiuni asimilate acestora

133. TVA pentru bunurile lipsă constatate pe baza de inventar neimputabile.

Organele de control fiscal au constatat că în luna decembrie 1999, societatea a corectat soldul contului 354 *“Produse aflate la terți”* cu suma reprezentând consumuri tehnologice calculate în cota procentuală pe tona de produs conform unui contract de prestări servicii și expedite, încheiat cu o altă societate. Din nota explicativă anexată la procesul verbal de inventariere pe anul 1999, a rezultat că în fapt această sumă provenea din punerea de acord a soldului scriptic al contului 354 *“Produse aflate la terți”* cu soldul factual stabilit pe baza de inventar (valorificarea inventarierii). Organul de control a procedat conform prevederilor art.20 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și ale pct.10.14 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și pentru bunurile constatate lipsa pe bază de inventar, neimputabile a majorat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii decembrie 1999.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că suma reprezentând lipsa cantitativă pe bază de inventar neimpozabilă care a fost considerată de organele de control nedeductibilă și pentru care au calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă și majorări de întârziere, în realitate nu a fost stabilită pe bază de inventar și reprezenta consumuri tehnologice calculate în cota procentuală pe tona de produs, conform contractului de prestări servicii și expedite, încheiat cu societatea terță precum și consumul tehnologic acordat pentru transportul prin conducte. În acest caz, aceste consumuri tehnologice prevăzute prin contractul de prestări de servicii erau incluse în prețul de livrare al benzinei la export și prin urmare nu putea fi vorba de lipsuri cantitative stabilite pe baza de inventar. Totodată, Ordonanța Guvernului nr.3/1992 și pct.10.14 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 prevedeau că se datora taxa pe valoarea adăugată doar *“pentru lipsurile cantitative stabilite pe bază de inventar, peste normele legale, neimputabile”*.

În acest sens, constatatoarea a precizat că așa cum a rezultat din situația livrărilor de benzina la export pentru anul 1999 nu a depășit normele de consum de 1,5%.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare datora taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile lipsă constatate pe baza de inventar, neimputabile.

În drept, pct. 10.14 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, imputabile, precum și pentru bunurile lipsă, constatate pe bază de inventar, peste normele legale, neimputabile, se datorează taxa pe valoarea adăugată în vigoare la data constatării.”

În susținerea contestației, societatea a precizat că diferența cantitativă neimputabilă de 2311,3 tone benzină reprezenta consumuri tehnologice prevăzute prin contractul de prestări servicii și executare, care erau incluse în prețul de livrare al benzinei la export și prin urmare nu putea fi vorba de lipsuri cantitative stabilite pe bază

de inventar. Astfel, s-a reținut faptul că pierderile de benzină puteau fi considerate consumuri tehnologice și incluse în costurile de producție și implicit recuperate prin prețuri doar în limita standardelor în vigoare la data constatării acestor pierderi, în condițiile în care aceste pierderi nu erau datorate unor neglijente sau erori, imputabile persoanelor vinovate.

Având în vedere faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă și în ce limite contestatoarea avea dreptul să considere pierderile de benzină drept consumuri tehnologice, incluse în costurile de producție și recuperate prin preț de la clienți iar organele de control nu au făcut nici o precizare în acest sens, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat procesul verbal**, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor precizate anterior, organele de control urmând să analizeze și celelalte aspecte și argumente invocate de contestatoare.

134. TVA aferentă lipsurilor de inventar

O societate comercială a înregistrat la sfârșitul anului 2000 un minus de inventar la produse finite. O parte din aceste produse au fost reconditionate și apoi recuperate (conform fișelor limită de consum) sub forma de șlam soluții, rezultând la data de 30.07.2001 o cantitate de șlam prelucrat de o anumită valoare, conform notei contabile din 31.08.2001, sumă cu care a fost diminuat minusul de inventar. Organele de control au constatat nerespectarea de către comisia de inventariere a timpilor de valorificare a rezultatelor inventarierii, așa cum se prevede în Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, respectiv 3 zile de la data întocmirii procesului verbal. De asemenea, nu au fost respectate prevederile art.18, art.33 și art. 40 din același act normativ, în sensul ca nu s-au atașat la procesul verbal de inventariere și nici la referat, liste de inventariere separate cod 14-3-12b, iar pentru stocurile “*depreciate*” nu au fost înscrise în procesul verbal măsuri ce urmau a fi luate în vederea reintegrării lor în circuitul economic.

Prin însumarea fișelor limită de consum de la secția NPK1, organele de control au constatat o cantitate de șlam prelucrat mai mare decât propunerile din nota justificativă din 30.08.2001, respectiv a fost constată o cantitate de 6501 tone șlam prelucrat față de cantitatea de 5210 tone propusă prin respectiva notă. Totodată, organele de control au mai constatat că nu există o fișă de magazie pentru cantitatea de șlam (5210 t) propusă pentru a fi recuperată din produsele finite depreciate calitativ și ulterior reintegrată în circuitul economic și, de asemenea, nu exista un proces verbal de inventariere a acestuia întocmit în conformitate cu prevederile din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993.

În concluzie, față de cele prezentate mai sus, organele de control au stabilit că societatea nu a justificat, în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 și Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, diminuarea lipsei constatate la inventariere reprezentând contravaloarea a 1688 tone șlam prelucrat - în sensul înregistrării și evidențierii în contabilitate și dării în consum la o dată ulterioară - motiv pentru care organele de control au stabilit că societatea datorează bugetului de stat taxa pe valoarea

adăugată aferentă și majorări de întârziere. Totodată, organele de control au stabilit că societatea nu a justificat conform prevederilor legale faptul că din suma lipsa la 31.12.2000 a fost scăzută suma aferentă unei cantități fizice de 1688 tone șlam, rezultând neconcordanțe între cele menționate de unii membrii ai comisiei și consumul efectiv de șlam.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că organele de control în mod eronat au aplicat prevederile art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată întrucât TVA devenea exigibilă la vânzare, produsele finite existente în stoc nefiind purtatoare de TVA. Societatea a considerat că în mod eronat s-a menționat în procesul verbal de control necesitatea predării stocului degradat la magazia de produse reziduale deoarece societatea nu deținea o astfel de magazie iar depozitarea ar fi fost imposibilă datorită volumului și proprietăților fizico-chimice ale materialului.

Societatea a susținut că la data efectuării inventarierii nu se știa dacă materialul degradat putea fi recondiționat, fiind imposibilă livrarea sa ca atare. Ulterior, urmare a unor studii întreprinse s-a stabilit că respectivul material degradat putea fi utilizat ca materie primă pentru producerea de îngrășăminte complexe. Astfel, s-a trecut la recuperarea acestora și s-a recuperat sub forma de șlam soluții o cantitate de 6501 tone (conform fișelor limită de consum) care a fost prelucrat la secția NPK1, fiind transformat în produse finite și vândut considerând ca în acest fel s-a colectat de două ori taxa pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea putea diminua lipsa de inventar constatată și înregistrată la 31.12.2000 și, implicit, dacă datora TVA aferentă acestei lipse, în condițiile în care nu a justificat cu documente legale faptul că respectivele produse au fost depreciate și ulterior recondiționate și valorificate în procesul de producție.

În drept, art. 2 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului precizează:

“Organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului din cadrul regiilor autonome, societăților comerciale, instituțiilor publice, unităților cooperatiste, asociațiilor și celorlalte persoane juridice, precum și al persoanelor fizice care au calitatea de comerciant se efectuează potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, ale Regulamentului de aplicare a Legii contabilității, precum și ale prezentelor norme.”

Art. 9 din același act normativ menționează:

“Inventarierea patrimoniului se efectuează de către comisii de inventariere, formate din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele autorizate prevăzute la pct. 8 din prezentele norme. În decizia de numire se menționează, în mod obligatoriu, componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunile supuse inventarierii, data de începere și terminare a operațiunilor.”

Totodată, art. 16 prevede:

“Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, varianta simplificată (cod 14-3-12/b), care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri.”

În legătură cu acest articol la art. 33 din același act normativ, se menționează:

“În...ș Pentru bunurile la care comisiile de inventariere au constatat depreciere, se întocmesc liste de inventariere distincte (variante simplificată - cod 14-3-12/b), care se preiau, de asemenea, în listele de inventariere (cod 14-3-12).”

Prin urmare, conform prevederilor mai sus menționate, inventarierea patrimoniului se efectua de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de către persoane autorizate, bunurile inventariate fiind înscrise în liste de inventariere.

De asemenea, în cazul în care comisiile de inventariere constatau că anumite stocuri erau depreciate se întocmeau liste de inventariere distincte, varianta simplificată - cod 14-3-12/b, care se preluau, de asemenea, în listele de inventariere - cod 14-3-12.

În ceea ce privește rezultatele inventarierii, la art. 133 din Regulamentul de aplicare al Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 se precizează:

“Rezultatele inventarierii se consemnează într-un proces-verbal de inventariere, în care se înscriu, în principal: perioada și gestiunile inventariate, precum și persoanele care au efectuat inventarierea; plusurile și minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate, precum și creanțele și datorile prevăzute la pct. 132; valorificarea rezultatelor inventarierii; constituirea și regularizarea provizioanelor, precum și alte elemente privind concluziile și propunerile referitoare la inventarierea patrimoniului unității.”

Aceste prevederi se regăsesc cu unele modificări și la art. 40 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995, respectiv:

“Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere, după confirmarea de către compartimentul de contabilitate a soldurilor scriptice, într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: în...ș concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic în...ș”

Având în vedere aceste prevederi legale și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

Printr-o decizie din 19.02.2001 a fost numită comisia de inventariere a stocurilor de materii prime, materiale și a produselor finite din cadrul secțiilor Azot și NPK, alcătuită din 8 membri, care a procedat la inventarierea stocurilor de produse finite din cele două secții. Din documentele anexate la dosarul cauzei, a rezultat faptul că aceasta comisie nu a procedat conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 și Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, respectiv în cazul în care s-ar fi constatat faptul că anumite stocuri de produse finite erau *“depreciate”*, în conformitate cu prevederile art. 18 și art. 33 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995, comisia de inventariere trebuia să întocmească liste de inventariere separate cod 14-3-12b, în care urma să consemneze în clar stocurile de valori necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, precum și secțiile de care acestea aparțin. Totodată, prin procesul verbal din

14.02.2001 - încheiat la o dată anterioară celei în care s-a emis decizia prin care a fost numită comisia de inventariere - comisia de inventariere a constatat diferențe între stocul faptic și cel scriptic, rezultând un minus la inventar, însă nu au fost consemnate în procesul verbal propuneri de măsuri ce urmau să fie luate în vederea recuperării și reintegrării *“stocurilor de valori necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată”* în circuitul economic, conform prevederilor art. 40 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995.

De asemenea, fără a respecta prevederile art. 41 alin.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 referitoare la valorificarea rezultatelor inventarierii unde se menționează:

“Pentru elementele patrimoniale la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând, totodată, cauzele care au determinat aceste depreciere.”

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 3 zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului unității patrimoniale. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al șefului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult 5 zile, asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale,”

Comisia de inventariere a întocmit la data de 16.03.2001 - deci la un interval de peste 30 zile față de data încheierii procesului verbal – un referat prin care și-a modificat concluziile din procesul verbal din data de 14.02.2001, respectiv de la *“lipsuri constatate la secția NPK II”, în referat menționându-se că “toată cantitatea de îngrășaminte complexe este necorespunzătoare”*.

Mai mult, s-a reținut și faptul că prin nota justificativă din data de 31.08.2001, semnată doar de patru din cei opt membri ai comisiei de inventariere care au întocmit procesul verbal din 14.02.2001 a fost propusă spre recuperare cantitatea de 5210 tone îngrășaminte sub formă de șlam soluții.

Așa cum a rezultat din documentele anexate la dosarul cauzei, prin însumarea fișelor limită de consum de la secția NPK1, organele de control au constatat o cantitate de șlam prelucrat mai mare decât propunerile din nota justificativă din 30.08.2001, respectiv s-a constatat o cantitate de 6501 tone șlam față de 5210 tone șlam prelucrat, rezultând astfel neconcordanțe între cele menționate de unii membri ai comisiei și consumul efectiv de șlam la secția NPK1.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, a rezultat că societatea nu a justificat, în conformitate cu Legea contabilității nr. 81/1991, Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 și Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, cantitatea fizică de șlam ca provenită din deprecierea stocurilor de produse finite (îngrășaminte chimice) - în sensul înregistrării și evidențierii în contabilitate pentru diminuarea minusului de inventar cu suma reprezentând contravaloarea a 1688 tone șlam prelucrat.

În ceea ce privește diferența de TVA aferentă cantității de produse lipsă, contestatoarea nu a adus argumente sau documente în susținerea contestației, fapt pentru care organele de control în mod legal au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată

de plata datorată de societate bugetului de stat, conform prevederilor pct. 10.18 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 care precizau:

“Î...ș Se datorează taxa pe valoarea adăugată, în cotele în vigoare la data constatării, pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, imputabile, precum și pentru bunurile lipsă, constatate pe bază de inventar, neimputabile.”

Față de aceste considerente **s-a respins ca neîntemeiată, neargumentată și nesusținută cu documente contestația formulată.**

135. TVA aferentă cantităților de mărfuri acordate cu titlu gratuit în scopul încurajării vânzărilor

Organele de control fiscal au constatat că în perioadele iunie-iulie 1998 și iunie-august 1999, o societate comercială a comercializat cafea ambalată în pungi de 110 gr. pe a căror ambalaje era inscripționată mențiunea *“10% gratuit”*, precum și cafea ambalată în pungi de 100 gr. Prețul de vânzare al cafelei ambalate în pungi de 110 gr. era același cu cel al cafelei ambalată în pungi de 100 gr. fără ca societatea să fi evidențiat în contabilitate gratuitatea înscrisă pe ambalajul produsului de 110 gr., respectiv cantității de 10 gr. acordată cumpărătorilor cu titlu gratuit. Urmare celor constatate organele de control au stabilit o diferență de taxa pe valoarea adăugată, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în cadrul campaniei de marketing a promovat pe piață produsul de 110 gr. pentru care a practicat același preț ca și pentru produsul de 100 gr., în condițiile în care consumatorii urmau să achiziționeze o cantitate mai mare de cafea. Chiar dacă în interiorul produsului de 110 gr. se afla același tip de cafea, acesta era un produs nou care prezenta caracteristici proprii ce îl diferenția de produsul de 100 gr. prin costuri de producție, preț de vânzare, politici de promovare specifice diferite de cele al pachetului de 100 gr. Societatea a considerat că prin oferirea cantității de cafea suplimentară din interiorul plicului de 110 gr. s-a acordat posibilitatea achiziționării la același preț a unui produs atractiv pentru consumatori astfel că nu s-a acordat nici o gratuitate (respectiv 10 gr.) ci s-a preferat să se reducă profitul pe fiecare pachet de cafea vândut. Faptul că pe pachetul de 110 gr. a fost înscrisă mențiunea *“mai mult, cu 10% mai mult”*, în opinia contestatoarei nu putea duce la concluzia ca cele 10 gr. erau acordate gratuit, fiind doar un slogan publicitar care a avut drept scop receptarea mesajului publicitar. Societatea a considerat că nu avea obligația să colecteze TVA deoarece cele 10 grame de cafea din pachetul cu produsul de 110 gr. nu erau oferite separat alături de produsul de 100 gr.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă pentru livrarea cantității de 10 gr. cafea cu titlu gratuit cumpărătorilor, contestatoarea avea obligația de a colecta și a vira la bugetul de stat cota de TVA aferentă.

În drept, art. 2.2 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, așa cum a fost explicat de pct.1.6 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 și de pct.1.6 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 (aplicabile pe perioada controlată), preciza că intră în

sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată fiind asimilate cu livrările de bunuri și prestările de servicii și *“preluarea de către agentul economic a unor bunuri din producția proprie sau, după caz, achiziționate, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, în vederea folosirii sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit. Același regim se aplică și prestărilor de servicii.”*

Prin răspunsul comunicat pentru speță în cauză, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor - direcția impozite indirecte a precizat că *“având în vedere cadrul legislativ menționat, operațiunea de acordare a cantității de 10 % cafea cu titlu gratuit cumpărătorilor intră în sfera de aplicare a TVA.”*

Întrucât la achiziționare contestatoarea și-a exercitat dreptul la deducerea TVA aferentă cantității de 10 grame, cafea înglobată în pachetul de 110 grame și luând în considerare că la comercializare societatea a oferit cu titlu gratuit cumpărătorilor această cantitate de cafea, a rezultat că măsurile dispuse de organele de control au fost legale.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia a comercializat două produse diferite nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut din documentele anexate la dosarul cauzei, obiectul operațiunii de comercializare l-a reprezentat cafeaua, fapt recunoscut de altfel și prin contestație în care s-a menționat că în interiorul produsului de 110 gr. se afla același tip de cafea (compoziție chimică, aromă, miros). Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia fișele de postcalcul au demonstrat că prețul de vânzare a fost mai mare decât costul produsului, aceasta nu a avut relevanță din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere prevederile art.18 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului se stabilea ca diferență între valoarea TVA facturată pentru bunurile livrate și a TVA aferentă intrărilor, pentru care societatea își putea exercita dreptul de deducere.

Totodată, faptul că a suportat din profitul net scăderea adaosului comercial nu a avut relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât impozitul pe profit nu a făcut obiectul controlului și implicit a actului de control contestat. În consecință **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

136. TVA aferentă trecerii unui imobil din proprietatea unei societăți către o persoană fizică pentru a fi înregistrată ulterior ca aport în natură al persoanei fizice la majorarea capitalului social al societății

În baza unui contract încheiat cu o altă persoană juridică o societate a construit o hală de producție pentru polistiren expandat, pentru care, în perioada noiembrie 1998-decembrie 1999 a înregistrat în evidența contabilă prin contul 231 *“Imobilizari corporale în curs”* o sumă de bani reprezentând contravaloarea lucrărilor de investiții. În luna decembrie 1999, la terminarea lucrărilor de investiții pentru hală, a fost încheiat procesul verbal de recepție, fără ca societatea să fi evidențiat în contabilitate operațiunea de preluare și înregistrare a halei de producție în categoria mijloacelor fixe. În baza facturilor emise de constructor pentru hala de producție, societatea a dedus TVA.

În luna iunie 2000, în baza hotărârii Adunării generale a asociaților, cheltuielile pentru investiția *“hală”* au fost stornate procedându-se la reevaluarea capitalului social al

societății. Prin încheierea judecătorului delegat de pe lângă Registrul comerțului, suma reprezentând, conform actului adițional autenticat prin încheierea de rectificare, hala de producție polistiren expandat și anexa acesteia a fost considerată ca aport în natură al asociatului la majorarea capitalului social al contestatoarei. În condițiile în care în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, societatea a înregistrat la Registrul comerțului operațiunea de majorare a capitalului social cu aportul în natură al acționarului constând în hala de polistiren expandat, prin cererea înregistrată la organele fiscale societatea a solicitat rambursarea sumei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de constructor, în care a fost inclusă și o altă sumă, în baza Deciziei pronunțată de Curtea Supremă de Justiție dată în soluționarea unui dosar din luna noiembrie 2000.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că în luna iunie 2000, contestatoarea a efectuat o operațiune de majorare a capitalului social al societății cu bunuri în natură aduse de o persoană fizică, reprezentând hala de polistiren expandat aparținând contestatoarei fără a înregistra în evidențe operațiunea de transfer al dreptului de proprietate, respectiv a calcula, evidenția și vira TVA aferentă. Urmare celor constatate organele de control au procedat la calculul TVA prin aplicarea cotei recalculată de 19/119 asupra sumei reprezentând valoarea evaluată a halei de producție când a fost înregistrată ca aport în natură la majorarea capitalului social al societății, stabilind plata sumei reprezentând TVA aferentă. Organele de control au stabilit ca din TVA solicitată la rambursare societatea are drept de rambursare numai pentru o parte, iar TVA neadmisă la rambursare a fost alcatuită din sume reprezentând:

- .-TVA colectată aferentă transferului dreptului de proprietate;
- .-TVA colectată pentru depășirea cheltuielilor de protocol;

-TVA dedusă pe baza de documente ce nu aveau legătură cu activitatea firmei sau care nu îndeplineau calitatea de document justificativ.

Prin contestația formulată, societatea a considerat ca eronată măsura dispusă de organele de control de a colecta TVA pe motiv că în luna iunie 2000 a avut loc un transfer al dreptului de proprietate asupra "halei" de la societate la persoană fizică în condițiile în care instanța a recunoscut dreptul de proprietate al contestatoarei asupra halei de producție. Contestatoarea a considerat că nu era necesar să se realizeze transferul dreptului de proprietate de la societate la persoană fizică întrucât în conformitate cu prevederile art.19 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, societatea era cea care trebuia să facă dovada proprietății asupra bunului respectiv.

De asemenea, contestatoarea a considerat că organele de control aveau obligația să acorde dreptul de deductibilitate a sumelor reprezentând TVA plătite de societate pentru facturile privind construcția halei de producție și nicidecum să analizeze și conteste legalitatea înmatriculării la Oficiul registrului comerțului a majorării capitalului social al societății. În susținerea contestației, contestatoarea a anexat și o decizie pronunțată de Curtea Supremă de Justiție.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă trecerea halei de producție din proprietatea societății către o persoană fizică pentru a fi înregistrată ulterior ca aport în natură al persoanei fizice la majorarea capitalului social al societății constituia operațiune imposibilă din punct de vedere al TVA.

În drept, art.2 alin.1 lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA preciza că:

”În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

b) transferul proprietății bunurilor imobile între contribuabili, precum și între aceștia și persoane fizice”.

Pct.1.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza că:

”Intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind transferul proprietății bunurilor imobile, indiferent de forma juridică prin care se realizează.

În categoria bunurilor imobile se cuprind:

a) construcțiile imobile prin natura lor, cum sunt: locuințele, vilele, construcțiile industriale, comerciale, agricole sau cele destinate exercitării altor activități.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că societatea era societate constituită conform Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, iar capitalul social a fost majorat prin aport în natură adus de către asociat.

Prin Certificatul de înscriere mențiuni, hala de producție construită de societate a fost înregistrată ca aport în natură al cetățeanului elvețian la majorarea capitalului social al societății. Art.15 alin (2) din Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale preciza că aportul în natură se realiza prin transferarea drepturilor corespunzătoare și prin predarea efectivă către societate a bunurilor aflate în stare de utilizare. Art.35 din aceeași lege prevedea că cererea privind înregistrarea la registrul comerțului a majorărilor de capital va conține *“actele privind proprietatea asupra aporturilor în natură, iar în cazul în care printre ele figurează și imobile, certificatul constator al sarcinilor de care sunt grevate”*.

Art.207 din același act normativ se preciza că:

”(1) Societatea pe acțiuni își va putea majora capitalul social, cu respectarea dispozițiilor prevăzute pentru constituirea societății”.

Având în vedere că din încheierea judecătorului delegat pe lângă Registrul comerțului din luna iunie 2000 cât și din documentele care au stat la baza eliberării de către Registrul Comerțului a Certificatului de înscriere de mențiuni a rezultat că la 29 iunie 2000 hala de polistiren expandat nu mai aparținea societății și luând în considerare ca urmare majorării capitalului social al societății prin aport în natură constând în această hală, persoana fizică a dobândit un număr de acțiuni la o anumită valoare nominală pentru care, conform art.35 din Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale trebuia să facă dovada cu *“actele privind proprietatea asupra aporturilor în natură”* a rezultat că societatea avea obligația de a evidenția operațiunea privind transferul dreptului de proprietate asupra halei de producție de la societate la persoana fizică, respectiv de a colecta TVA conform art.2 alin.1 lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, în vigoare începând cu 15.03.2000.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia *“în loc să stabilească deductibilitatea sumelor plătite de societatea noastră cu titlu de TVA pentru facturile privind construcția halei de producție polistiren expandat, în conformitate cu prevederile art.18 și 19 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, echipa de inspectori analizează și contestă legalitatea înmatriculării la Oficiul registrului comerțului î...ș a majorării capitalului social al societății noastre cu respectiva hală de producție prin prisma unor*

prevederi ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și Hotărârii Guvernului nr.401/2000” nu a putut fi luată în considerare întrucât din

procesul verbal contestat a rezultat că organele de control nu au pus în discuție dreptul de deducere al TVA aferent perioadei construirii halei de polistiren recunoscând dreptul de proprietate dovedit în instanța prin decizie definitivă și irevocabilă asupra halei respective și de care s-a ținut seama la soluționarea cererii de rambursare de TVA.

În concluzie, așa cum s-a statuat și prin Decizia Curții Supreme de Justiție, pronunțată în dosarul din 2000, definitivă și irevocabilă, contestatoarea a fost proprietara construcției reprezentând hala de producție polistiren expandat și a terenului pe care aceasta era amplasată, beneficiind și de rambursarea TVA aferentă facturilor emise de constructorii halei. Conform încheierii de rectificare și a încheierii judecătorului delegat de la Oficiul registrului comerțului, aceeași hală de producție-proprietatea contestatoarei a fost adusă ca aport în natură pentru majorarea capitalului social de către asociatul persoană fizică.

Or, nu era posibil a se aduce ca aport în natură un bun care deja era în proprietatea societății, deci nu era proprietatea persoanei fizice care-l aduce ca aport. Cum mențiunile de la Registrul comerțului sunt opozabile terților potrivit dispozițiilor Legii nr.26/1990 privind registrul comerțului a rezultat că anterior aducerii halei de producție ca aport în natură la capitalul social al contestatoarei a intervenit transferul dreptului de proprietate asupra halei de la societate la asociatul persoană fizică, cu atât mai mult cu cât la înregistrarea mențiunii de majorare a capitalului social prin aport în natură, potrivit legii, s-a verificat proprietatea asupra bunului aportat.

Neadmiterea la rambursare a sumei solicitate s-a datorat faptului că societatea nu a evidențiat operațiunea privind transferul proprietății halei de producție către persoana fizică, până la data când hala de producție a fost înregistrată ca fiind aport în natură la capitalul social al contestatoarei. Prin urmare, având în vedere că în luna iunie 2000 hala de producție nu mai aparținea societății fiind transferată către o persoană fizică, înregistrată ulterior ca aport în natură la majorarea capitalului social al societății a rezultat că organele de control au procedat legal la stabilirea TVA colectată pentru aceasta operațiune, în condițiile în care pe perioada construcției societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA din facturile emise de executanții lucrărilor.

Referitor la afirmația contestatoarei privind aplicarea retroactivă de către organele de control a dispozițiilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și Hotărârii Guvernului nr.401/2000 s-a reținut că aceasta era eronată având în vedere faptul că organele de control nu au respins deducerea TVA aferentă facturilor emise de constructorii halei de producție (care de altfel a făcut dosarul unei alte contestații, pentru care s-a pronunțat și Curtea Supremă de Justiție, după cum s-a precizat mai sus) ci a dispus colectarea de TVA aferentă transferului dreptului de proprietate de la contestatoare la asociatul persoană fizică care, după cum s-a precizat mai sus a avut loc în anul 2000, când erau în vigoare dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și Hotărârii Guvernului nr.401/2000.

Astfel, au apărut ca fiind total neîntemeiate afirmațiile contestatoarei potrivit cărora organele de control nu au ținut cont de decizia Curții Supreme de Justiție, atâta timp cât prin actul de control s-a pornit de la aceasta decizie prin care s-a admis cererea societății de a i se rambursa TVA aferentă facturilor emise de constructorii halei de

producție pentru considerentul că societatea era proprietara acestei halei.

Referitor la susținerea potrivit căreia organele de control nu aveau calitatea pentru a analiza legalitatea operației de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului, aceasta afirmație a fost eronată întrucât organele de control nu au analizat legalitatea operației de înmatriculare ci incidența acesteia asupra TVA-ului, în condițiile în care s-a solicitat rambursarea TVA de la bugetul de stat, așa cum preciza Ordinul Ministrului Finanțelor nr.564/2000 pentru soluționarea cererilor de rambursare, organele fiscale teritoriale având dreptul să verifice *“orice documente pe care le consideră necesare pentru justificarea sumelor solicitate la rambursare”*.

Față de cele reținute mai sus, constatările organelor de control au fost legale, drept pentru care pentru capătul de cerere privind TVA colectată aferentă transferului de proprietate asupra halei, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

137. TVA aferentă unei operațiuni de stingere a datoriei unei societăți față de o bancă prin transferul drepturilor patrimoniale asupra unui imobil

O societate a început în anul 1995 construcția unui imobil cu destinație specială, utilizând în acest sens atât capitalul propriu cât și un credit bancar în franci francezi obținut de la o bancă. În vederea realizării acestui imobil, contestatoarea a încheiat un contract de antrepriză cu o societate comercială din Franța și o reprezentantă a acesteia din România. În data de 12.11.1997, banca și contestatoarea au încheiat o Convenție de dare în plată în care la art. 1 se prevedea:

“În vederea stingerii creanței băncii față de societate, părțile prezentei convenții au fost de acord ca, pe data semnării acestei convenții contestatoarea să transfere către bancă în mod integral și irevocabil, fără a rezerva nimic pe seama sa, ansamblul drepturilor patrimoniale pe care societatea le deținea în legătură cu Lucrarea 1...ș”.

De asemenea, la art. 2 din convenție se preciza valoarea lucrării, în FRF, respectiv în lei la cursul din ziua semnării actului, menționându-se totodată că în aceasta sumă se cuprindea inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Deși pe parcursul derulării contractului de antrepriză contestatoarea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor facturate de antreprenor, societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă transferului drepturilor patrimoniale asupra imobilului în cauză, motivând că acesta a fost construit în numele băncii și, prin urmare, nu se putea pune problema transferării dreptului de proprietate, construcția fiind de la început în proprietatea băncii.

Organele de control, corelând TVA colectată cu TVA deductibilă aferentă lucrărilor efectuate de antreprenori, a stabilit TVA de plată.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că imobilul în cauză a fost construit pentru bancă, pe un teren aparținând domeniului public al statului și trecut ulterior în administrarea unei instituții publice, folosind în acest sens un credit primit de la această bancă. Astfel, societatea a considerat că a avut doar un drept patrimonial de creanță asupra antreprenorilor și nu un drept de proprietate asupra imobilului, fapt pentru care operațiunea de stingere a datoriei față de bancă prin transferul drepturilor patrimoniale asupra construcției nu a intrat în sfera de aplicare a TVA. Societatea a

considerat că transferul dreptului de proprietate asupra imobilului s-a efectuat doar la finalizarea construcției, prin procesul verbal de recepție din 19.01.1998 încheiat între bancă, în calitate de beneficiar și antreprenori.

De asemenea, societatea a considerat că prin convenția de dare în plată a fost absolvită de orice răspundere, rezolvarea problemelor legate de taxa pe valoarea adăugată căzând în sarcina băncii. Contestatoarea a precizat că nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la antreprenori, considerând totodată că aceste facturi nu îndeplineau condiția de documente justificative care să ateste predarea integrală sau parțială a construcției ci reflectau faptul că antreprenorii au primit avansuri pentru realizarea imobilului în cauză. De asemenea, societatea a considerat că a acționat în numele clientului sau, astfel încât sumele achitate antreprenorilor în numele acestuia nu se cuprindeau în baza de impozitare a TVA.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă operațiunea de stingere a datoriei contestatoarei față de bancă prin transferul drepturilor patrimoniale asupra unui imobil era impozabilă din punct de vedere al TVA.

În drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, preciza următoarele:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

b) transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și instituții publice sau persoane fizice”.

În legătură cu acest articol, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 preciza:

“Intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind transferul proprietății bunurilor imobiliare, indiferent de forma juridică prin care se realizează, potrivit precizărilor de la pct. 1.1 de mai sus”.

Din analiza contractului societății au rezultat următoarele:

-acționarii societății erau banca care a acordat creditul, o altă societate cedeținea 70% din capitalul social inițial și reprezentanta din România a societății franceze care deținea 9,995% din capitalul social inițial precum și două persoane fizice cu câte 0,0025% din capitalul social inițial;

□.-conform art. 5 pct. 5.1, în obiectul de activitate al societății intră atât studiul, proiectarea și construirea unui imobil pentru birouri (denumit PROIECTUL), darea în folosință și exploatarea acestuia cât și alte activități;

□.-conform art. 5 pct. 5.2, în scopul realizării obiectului de activitate societatea avea dreptul să achiziționeze sau să închirieze terenurile sau spațiile necesare întocmirii PROIECTULUI, să construiască și să repare imobile în cadrul PROIECTULUI, să vândă, să închirieze sau să exploateze activele imobiliare realizate de societate. Prin urmare, studiul, proiectarea și construirea unui imobil pentru birouri a reprezentat doar una din activitățile cuprinse în obiectul de activitate al societății (și nu unicul scop pentru care aceasta societate a fost constituită, așa cum a susținut contestatoarea); în acest sens, s-a reținut și faptul că societatea avea un punct de lucru în municipiul Cluj Napoca, constând din 88,48% cotă indiviză dintr-un imobil cu profil turistic. De asemenea, din contractul societății nu a rezultat că imobilul pentru birouri (PROIECTUL) urma a fi construit pentru bancă (unul dintre acționari - persoana juridică distinctă) ci dimpotrivă, urma a fi

construit pentru societate în vederea vânzării, închirierii sau exploatării acestuia. Faptul că banca a avut un aport de 20 % la capitalul social al societății nu avea relevanță din punct de vedere al obligațiilor plătitorilor de TVA, fiind vorba de două societăți comerciale distincte, cu răspunderi proprii. Din analiza contractului de antrepriză încheiat de contestatoare cu societatea franceză și reprezentanta acesteia în România a rezultat că beneficiarul lucrării (imobil de birouri de standing ridicat) era contestatoarea; astfel, nici din acest document nu a rezultat că imobilul se construia în beneficiul băncii;

- contractul de antrepriză a produs efecte exclusiv între părțile contractante;
- procurarea fondurilor a revenit exclusiv contestatoarei;
- riscurile s-au împărțit între antreprenor și client conform clauzelor din contractul de antrepriză;
- predarea finală a edificiului urma să se facă față de client în speță contestatoarea.

De asemenea, Certificatul de urbanism și autorizația de construcție, erau pe numele contestatoarei și nu al băncii. Mai mult, așa cum a rezultat din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv facturi, note contabile, balanțe de verificare, antreprenorii (reprezentanta din România a societății franceze) au facturat lucrările prestate pe numele contestatoarei (și nu pe numele băncii, așa cum a susținut contestatoarea), societatea înregistrând în contabilitatea proprie aceste facturi. Astfel, contravaloarea imobilului în construcție a fost înregistrată de către contestatoare în patrimoniul propriu, respectiv inițial în contul 231 *“Imobilizări în curs”* și ulterior (la sfârșitul anului 1997) în contul 212 *“Mijloace fixe”*, în conformitate cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, care prevedea:

-art. 58: *“imobilizările în curs corporale reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care se evaluează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, reprezentând prețul de deviz al investiției”* și că *“imobilizările în curs corporale se trec în categoria mijloacelor fixe după recepție, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz”*; în debitul contului 231 *“Imobilizări corporale în curs”* se înregistrează *“valoarea imobilizărilor corporale în curs, realizate în regie proprie sau facturate*

la furnizor, precum și aportul în natură (108, 404, 456, 722)” sau, după caz, *“avansurile acordate furnizorilor de imobilizări (512)”*, în creditul contului se înregistrează *“valoarea imobilizărilor corporale recepționate (212)”* sau, după caz, *“valoarea avansurilor decontate furnizorilor (404)”* iar soldul contului reprezintă *“valoarea imobilizărilor corporale în curs”*;

□.-art. 46 *“activele imobilizate reprezintă bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare”*,

□.-art. 53 preciza că în categoria mijloacelor fixe se cuprind inclusiv clădirile iar la art. 54 se preciza că *“mijloacele fixe, la intrarea în patrimoniu, se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, prin care se înțelege î...ș costul de producție pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială”*; în debitul contului 212 *“Mijloace fixe”* se înregistrează *“valoarea mijloacelor fixe achiziționate, realizate din producție proprie, primite cu titlu gratuit, ca aport al asociaților la capitalul social și aportul întreprinzătorului individual (108, 131, 404, 456, 722)”*, în creditul contului se înregistrează

“valoarea mijloacelor fixe cedate sau scoase din activ (281, 672)” sau, după caz, “valoarea mijloacelor fixe retrase de întreprinzătorul individual (108)” iar soldul contului reprezenta “valoarea mijloacelor fixe existente”.

De asemenea, contestatoarea a înregistrat în contul 4426 *“TVA deductibilă”* taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de antreprenori, așa cum a rezultat din balanțele de verificare, deconturile de TVA și notele contabile.

În ceea ce privește relațiile comerciale cu banca, din analiza Convenției de credit încheiată cu aceasta a rezultat că societatea (în conformitate cu prevederile art. 1769 Cod civil ce precizează faptul că *“cine are capacitatea de a înstrăina un imobil, poate a-l și ipoteca”*) a garantat creditul necesar finalizării construcției prin ipotecarea imobilului ce urma a se construi, ceea ce atesta faptul că proprietara imobilului era contestatoarea și nu banca.

S-a reținut, deci, din cele precizate anterior că societatea era proprietara construcției și nu, după cum a susținut, că avea doar un drept patrimonial de creanță asupra antreprenorilor. Mai mult, stingerea obligației față de bancă s-a făcut prin întocmirea unei Convenții de dare în plată, fapt care a atestat că societatea era proprietara construcției deoarece darea în plată reprezenta operațiunea juridică prin care debitorul executa către creditorul său o altă prestație decât aceea la care s-a obligat la încheierea raportului juridic obligațional, fiind o modalitate de stingere a obligațiilor care duc la realizarea creanței creditorului. În ceea ce privește efectele pe care le producea, darea în plată stingea datoria întocmai ca și plata. Pentru ca să se producă efectul extinctiv al dării în plată se cerea ca, atunci când noua prestație constă în a da un bun individual determinat (cum a fost cazul în speță), cel care făcea darea în plată trebuia să fie proprietarul lucrului care înlocuiește vechea prestație (fapt confirmat de clauza conținută în convenția de dare în plată, potrivit căreia contestatoarea era titularul unic și exclusiv al drepturilor patrimoniale asupra clădirii”).

Astfel, din modul în care au fost înregistrate în contabilitate operațiunile în cauză și modul în care s-au desfășurat aceste operațiuni (așa cum erau reflectate în documentele anexate la dosarul cauzei și menționate anterior) a reieșit faptul că societatea s-a comportat ca un beneficiar / proprietar al construcției, înregistrând în patrimoniul sau imobilul în cauză, infirmându-se în acest mod susținerile contestatoarei potrivit cărora contestatoarea a fost constituită special de bancă în vederea construirii unui imobil aflat de la început în proprietatea băncii.

De altfel, chiar contestatoarea a recunoscut (indirect) prin contestație că în speță era vorba de un transfer al dreptului de proprietate asupra construcției, toate aceste operațiuni fiind efectuate cu scopul de a se sustrage plății unor obligații față de bugetul de stat, precizând următoarele:

“În luna noiembrie 1997, banca pentru a elimina o parte din formalitățile necesare transmisiunii și transcrierii dreptului de proprietate, î...ș operațiuni grevate, fiecare în parte, de taxe proporționale cu valoarea imobilului, a decis preluarea din gestiunea contestatoarei a drepturilor patrimoniale de creanță deținute de aceasta societate asupra antreprenorului precum și decontarea cu aceasta societate a sumelor puse la dispoziție sub formă de credit și a plăților efectuate pentru realizarea lucrării”.

Având în vedere cele de mai sus s-au reținut următoarele:

-ridicarea clădirii a fost angajată de contestatoare în nume propriu, aceasta

neoperând în temeiul unui mandat;

-între antreprenor și bancă nu au existat raporturi contractuale cu privire la ridicarea edificiului;

-înstrăinarea imobilului s-a realizat de către contestatoare în virtutea drepturilor sale de dispoziție asupra bunului ca efect al contractului de antrepriză. Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatoarei potrivit cărora construcția s-a realizat pe un teren aflat în proprietatea publică a statului și trecut ulterior în administrarea unei instituții publice deoarece în speță a fost vorba de transferul dreptului de proprietate asupra clădirii și nu asupra terenului în cauză iar Legea nr. 50/1991, republicată dădea posibilitatea executării de construcții pe terenul aparținând domeniului privat al statului sau unităților administrativ - teritoriale, cu îndeplinirea formalităților cerute de lege (analiza îndeplinirii legale a acestora nu făcea însă obiectul speței de față). De altfel, în autorizația de construcție se făcea referire la terenul liber de construcții situat în intravilan "*obținut de către contestatoare*".

De asemenea, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatoarei potrivit cărora construcția imobilului s-a făcut în baza unui protocol încheiat între bancă și o instituție publică deoarece contestatoarea nu a precizat cum se putea începe construcția imobilului pe terenul în cauză în numele băncii în octombrie 1995 (contractul de construcție a fost încheiat în data de 06.10.1995) în condițiile în care la acea dată nu exista respectivul protocol.

Prin urmare, la data încheierii convenției de dare în plată, contestatoarea a stins obligația de plată față de bancă prin transferarea (termen ce apare la art. 1 din convenție) / cesionarea (termen ce apare la art. 5 din convenție) către bancă a drepturilor patrimoniale asupra construcției, operațiune ce intră în sfera de aplicare a TVA conform art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată și pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, menționate anterior.

Art.14, lit.d) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, invocat de contestatoare, preciza că nu se cuprind în baza de impozitare "*sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia*".

În legătură cu acest articol, pct.8.16 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 preciza:

"Exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor respective se face numai de către clientul în contul căruia s-au achitat sumele respective".

S-a reținut că aceste prevederi se regăseau și la pct. 8.15 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

Prin urmare, societatea nu putea beneficia de prevederile art. 14, lit. d) din ordonanță deoarece:

-nu a dovedit cu documente că a acționat în numele unui client (mandat primit din partea băncii);

-chiar dacă ar fi acționat în numele băncii, ar fi fost încălcate celelalte prevederi normative menționate, având în vedere faptul că, așa cum s-a reținut anterior, a înregistrat în contul 4426 "*TVA deductibilă*" taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de antreprenori.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA, art. 18 din

Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată preciza:

“Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

a) operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată conform art. 17 din prezenta ordonanță î...ș.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferență între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a taxei aferente intrărilor, dedusă potrivit prevederilor de mai sus.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează, în condițiile prezentei ordonanțe, pe bază de deconturi ale plătitorilor”.

De asemenea, art. 21 din actul normativ menționat anterior preciza:

“Dreptul de deducere se exercită pe două căi:

a) prin reținerea din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate, a taxei aferente intrărilor;

b) prin rambursarea de către organul fiscal a sumei reprezentând diferența dintre taxa aferentă intrărilor și taxa facturată de agentul economic pentru livrările de bunuri sau serviciile prestate”.

Prin urmare, nu puteau fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deoarece:

-a evidențiat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de laantreprenori atât în contul 4426 *“TVA deductibilă”* cât și în deconturile lunare de TVA;

- așa cum s-a reținut anterior, societatea avea obligația de a evidenția taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă transferului dreptului de proprietate asupra construcției;

În consecință, contestatoarea avea posibilitatea de a-si exercita dreptul de deducere prin cele două prevăzute de art. 21 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, soluția adoptată de societate (necolectarea TVA și cuprinderea TVA deductibilă în valoarea globală a construcției) neregăsindu-se în actele normative în vigoare în perioada menționată.

Față de cele reținute anterior, organele de control în mod legal au stabilit că societatea trebuia să evidențieze taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă transmiterii dreptului de proprietate asupra construcției în cauză și să achite suma rezultată ca diferență între TVA colectată (obținută prin aplicarea cotei recalculate de 15,254% asupra valorii de tranzacționare a construcției) și TVA deductibilă înregistrată de societate, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**