

**DECIZIA nr. ... din ..... 2014**  
privind soluționarea contestației formulate de  
..... din localitatea .....

Cu adresa nr. .... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** .... sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... înaintat dosarul contestației formulate de ..... cu sediul în ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....* care a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ...., acte întocmite de reprezentanți ai D.G.F.P. .... – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Cu aceeași adresă, A.J.F.P. .... a transmis copia Sentinței civile nr. ...., rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. .... a Curții de Apel ..... – Secția a VIII – a Contencios Administrativ și Fiscal, prin care instanța de fond a admis cererea reclamantei .... și a dispus anularea art. 1 al Deciziei nr. .... emisă de D.G.F.P. .... – Biroul Soluționare Contestații, obligând la analizarea pe fond a contestației formulate de reclamantă pentru suma de .... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

În fapt, în urma contestației formulate de .... împotriva Deciziei de impunere nr. ...., contestație înregistrată la D.G.F.P. .... sub nr. ...., Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. .... emis Decizia nr. ...., prin care a fost respinsă parțial contestația ca neîntemeiată pentru TVA de plată în suma de .... lei.

Cu adresa nr. ...., înregistrată la D.G.R.F.P. .... sub nr. ...., A.J.F.P. .... a transmis dosarul contestației pentru analizarea pe fond a acesteia în ceea ce privește TVA de plată în sumă de ..... lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prin prezenta decizie se reia procedura administrativă de soluționare pe fond a contestației.

..... are sediul social în .... și codul de înregistrare fiscală .....

**Obiectul contestației îl constituie taxa pe valoare adăugată de plată în suma de .... lei.**

**I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

*"[...] suma de .... lei reprezintă TVA colectată la avansuri încasate de la .... în perioada iunie 2012 – octombrie 2012 în sumă de .... lei și pentru care .... emite facturi pentru avansuri și înregistrează TVA colectată în sumă de .... lei, iar în lunile ... 2012 și ..... 2012 ..... emite facturi de stornare a avansurilor inclusiv pentru TVA colectată în sumă de .... lei fără a se restitui și avansurile încasate.[...]"*

*Suma de .... lei reprezentând diferența de TVA de plată se contestă deoarece organele fiscale nu au ținut cont că în perioada iunie 2012 – octombrie 2012 ..... nu a efectuat livrări de bunuri, materiale, mărfuri și/sau prestări de servicii pentru avansurile primite motiv pentru care suma de ... lei din avans se înregistrează la împrumut, deoarece între părți a intervenit un contract de împrumut încheiat la data de .....2012.*

*Evitarea facturilor de stornare a avansului în sumă de .... lei din care TVA colectată de .... lei a avut ca bază legală contractul de împrumut încheiat între părți la data de .....2012.[...]"*

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat la ....., s-au stabilit următoarele:**

*"[...]La control s-au stabilit diferențe în sumă de .... lei, astfel:*

*- suma de .... lei reprezentând TVA colectată la avansuri încasate de la ..... Societatea emite facturi pentru avansuri încasate în perioada iunie – octombrie 2012 în sumă de .. lei pentru care colectează TVA în sumă de .... lei. În lunile octombrie și noiembrie emite facturi de stornare a avansurilor în sumă de ... lei fără a restitui avansurile încasate pentru care societatea nu a colectat TVA încălcând prevederile Legii 571/2003 actualizată, art. 134.2 alin. (2) lit. b și art. 134, alin. 5.[...]"*

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat la ....., a fost verificată taxa pe valoarea adăugată din perioada ianuarie 2011 – noiembrie 2012.

Organele de inspectie fiscală au consemnat faptul că societatea comercială a emis facturi către clientul .... pentru avansuri încasate în perioada iunie – octombrie 2012 în sumă de ... lei, pentru care a colectat TVA în sumă de .... lei, însă în lunile octombrie – noiembrie 2012 societatea a stornat facturile emise (valoare + TVA colectată), fără a restitui avansurile încasate și fără a colecta TVA la aceste avansuri.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control a fost colectată suplimentar TVA în sumă de .. lei pentru avansurile încasate de societate în sumă de .. lei, suma de .... lei devenind TVA de plată.

Prin contestația formulată societatea susține că organele fiscale nu au ținut cont de faptul că în perioada iunie – octombrie 2012 societatea nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru avansurile primite, motiv pentru care a fost încheiat contractul de împrumut din data de .....2012 cu ....., în baza căruia a stornat facturile de avans și a înregistrat suma încasată de ..... lei ca împrumut.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(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. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. [...]

**ART. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]

**ART. 155**

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b). [...]"

- Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

„[...] Contul 419 "Clienți - creditori"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența clienților - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți.

Contul 419 "Clienți - creditori" este un cont de pasiv.

În creditul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411);

[...]

În debitul contului 419 "Clienți - creditori" se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411); [...]

Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților - creditori. [...]"

Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Exigibilitatea taxei, respectiv dreptul organului fiscal de a solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Însă, prin derogare de la această prevedere, exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, respectiv plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării bunurilor sau serviciilor, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal.

În cazul de față, în urma avansurilor încasate în perioada iunie – octombrie 2012 de la .... în sumă de .... lei, societatea contestatoare a emis corect facturi reprezentând contravaloare avans lucrări pentru suma încasată, colectând TVA în sumă de ..... lei, însă facturile au fost stornate integral în lunile octombrie – noiembrie 2012, dar nu au fost restituite și avansurile, drept pentru care organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .... lei pentru avansurile încasate, în baza prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal, mai sus citate.

Prin contestația formulată se susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că în perioada iunie 2012 – octombrie 2012 societatea nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru avansurile primite, însă așa cum am arătat mai sus, în conformitate cu prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal, aceasta avea obligația colectării TVA pentru avansurile încasate, chiar dacă nu au fost livrate bunuri sau prestate servicii.

Se susține că, urmare neefectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor, avansurile încasate de ..... lei „se înregistrează la împrumut”, întrucât între părți a intervenit contractul de împrumut încheiat la data de .....2012, în urma căruia au fost stornate facturile de avans.

Însă, **în contestație nu se susține** că societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de împrumut încheiat între părți în data de .....2012, iar printre documentele anexate în copie la contestație, respectiv decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, menționate la pag. 4 din contestație, nu se regăsește și acest contract de împrumut.

Drept urmare, contractul de împrumut având data încheierii ...2012 nu a fost pus nici la dispoziția organelor de inspecție fiscală, așa cum se precizează și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și nici la dispoziția organului de soluționare a contestației, rezultând că a fost întocmit ulterior controlului fiscal încheiat în data de ....2013.

În ceea ce privește transmiterea de către reprezentanții A.J.F.P.... – Biroul juridic către Tribunalul .., cu adresa nr. ...., a copiei contractului de împrumut din .....2012, menționăm că acest contract a fost transmis mai întâi de către Tribunalul ..... către D.G.F.P. .... prin Comunicare Adresă emisă la .... 2013 (dosar nr.....), înregistrată la D.G.F.P. ....sub nr. ....2013.

Conform prevederilor legale citate mai sus, exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv înainte de data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Potrivit Ordinului nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 419 „Clienți - creditor” se ține evidența clienților creditori, reprezentând avansuri încasate de la clienți.

În Referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează că avansurile în sumă de .... lei pentru care societatea susține că s-a încheiat contractul de împrumut, au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 419 „Clienți - creditor”, conform fișei contului 419 pentru clientul ..... la data de ..... 2012, depusă în copie la dosarul contestației.

Din această fișă, rezultă că la data de .....2012, soldul final creditor al contului 419 era în sumă de .... lei, care reprezintă avansuri încasate de societate de la clientul ..... pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Astfel, se constată că ulterior datei de .....2012 la care societatea susține că a fost încheiat contractul de împrumut, și ulterior perioadei verificate (până la ....2012), respectiv la data de .....2012, suma încasată de ..... lei de la ..... era înregistrată tot în contul 419 „Clienți creditori”, respectiv în contul de avansuri încasate de la clienți pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, pentru care societatea avea obligația colectării TVA și nu era înregistrată într-un cont de împrumuturi, așa cum eronat se susține în contestație, deci contractul de împrumut nu a fost emis la data de 29.10.2012 și nu a fost înregistrat în evidența contabilă în anul 2012, ci a fost emis ulterior controlului.

Astfel, susținerile ..... nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că la data încheierii controlului fiscal din .....2013, organele de inspecție fiscală au stabilit corect că suma de .... lei încasată de ..... de la ..... în perioada iunie – octombrie 2012 și înregistrată în contul 419 „Clienți - creditor” atât la data de .....2012, cât și la data de .....2012, reprezintă avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, pentru care societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .... lei, conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul Fiscal, sumă devenită TVA de plată.

Însă, la data restituirii avansurilor către ..... societatea are dreptul să storneze TVA colectată suplimentar la control în sumă de .... lei.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .... lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de ..... din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată se

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru TVA de plată în suma de .... lei.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.