

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI P R A H O V A
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 56 din 17 iulie 2008
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. “...” S.R.L.
din municipiul Ploiesti, judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. AI .../... din ... mai 2008 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../... mai 2008, în legătură cu contestatia Societății Comerciale “...” S.R.L. din municipiul Ploiesti, judetul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... martie 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti, precum si împotriva Raportului de inspectie fiscală parțială încheiat la data de ... martie 2008 de inspectori din cadrul A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., comunicate societății comerciale la data de ... aprilie 2008.

În conformitate cu prevederile art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. a transmis Dosarul contestatiei către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările si completările ulterioare, respectiv depunerea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.F.P.M. Ploiesti sub nr. .../... mai 2008, precum si încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestatiei.

S.C. “...” S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul Ploiesti, Str. ..., Nr. ... -, judetul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. J29/.../... si are codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de ... lei - din care:

- taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar lei;
- majorări de întârziere aferente lei.

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"[...] CONTESTATIE

Prin care vă solicităm admiterea acesteia și anularea deciziei de impunere nr. AI ... [...], pentru suma de ...([...]) lei reprezentând TVA colectată și a sumei de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente.

În fapt

La data de ... martie 2008 ni s-a întocmit raportul de inspecție fiscală [...], perioada supusă verificării fiind aprilie 2004-ianuarie 2008.

Urmare a verificării, s-a stabilit fată de TVA colectată de societate în sumă de ... lei, la control s-a stabilit TVA colectată în sumă de ... lei, astfel:

În data de ... august 2007, subscrisa, în calitate de cesionar am încheiat cu S.C. a SRL Ploiesti, în calitate de cedent, contractul de cesiune de creanță, conform căruia am preluat de la cedent creanța în cuantum de ... lei (inclusiv TVA) devenind creditorul debitorului cedat, respectiv SC t SRL. Suma de ... lei reprezintă valoarea totală neachitată a facturilor emise către SC t SRL pentru lucrări executate în baza contractului de execuție nr. ... din data de ... august 2005. Pretul cesiunii a fost în cuantum de ... lei.

Conform art. 141, alin. 2, lit. a, punct. 3 din Legea nr. 571/2003 [...], recuperarea de creanțe constituie excepție, dar în mod eronat afirmă organul de control, în cadrul "prestărilor de servicii scutite".

Legiuitorul enumeră prestările de servicii în alin. 1, iar în alin. 2 pe care organul de control l-a avut în vedere, acesta se referă doar la prestările de servicii financiare și bancare, subscrisa neîncadrându-se în această categorie. Obiectul nostru principal de activitate îl constituie execuția de lucrări de construcții, ..., cod CAEN

Arătăm faptul că această creanță nu a fost recuperată de către subscrisa ci a fost doar preluată în baza contractului de cesiune amintit mai sus. Mai mult precizăm că nu există o prevedere scrisă expresă astfel încât cesiunea de creanță să fie considerate recuperare de creanță și astfel să iasă de sub incidența dispozițiilor care exceptează de la obligația de plată a TVA astfel de contracte. Nu se poate adăuga la lege și nu se poate aprecia că aveam obligația de a colecta TVA. Mai mult Normele de aplicare a Legii 571/2003 astfel cum au fost aprobate și modificate prin HG 1579/2007 publicată în MO 894/28.12.2007 au aplicabilitate de la data de 01.01.2008 și având în vedere principiul neretractibilității legii, acestea nu pot fi extinse asupra unor acte încheiate sub imperiul legii vechi, așa cum era prevăzut art 141 Legea 571/2003 [...] în vigoare pentru 01.01.2007.

De asemenea, arătăm faptul că operațiunea prevăzută în contract reprezintă recuperare de creanțe, iar valoarea economică a creanțelor, agreată de părți și stipulată în contract a fost de ... lei, aici incluzându-se și T.V.A.-ul., astfel încât, considerăm că nu se mai impunea încă o dată perceperea T.V.A.-ului la pretul de achiziție de ... lei, cu atât mai mult cu cât doar s-a preluat acest debit, suma nefiind recuperată de la S.C. t SRL.

Având în vedere cele precizate anterior considerăm că raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... martie 2008 și decizia de impunere nr. AI ... sunt neîntemeiate și pe cale de consecință solicităm admiterea contestatiei și anularea actelor întocmite de către organul de control. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... martie 2008, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din ... martie 2008, rezultă următoarele:

* – Inspectia fiscală parțială din ... martie 2008 a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, evidentiere, declarare și virare, în cuantumurile și la termenele stabilite de lege, a obligațiilor fiscale reprezentate de taxa pe valoarea adăugată de către S.C. “...” S.R.L. Ploiesti în perioada 1 aprilie 2004 - 31 ianuarie 2008, în vederea soluționării decontului cu sumă negativă a TVA și opțiune de rambursare - înregistrat la A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. sub nr. AI ... februarie 2008.

Activitatea principală declarată a societății comerciale este “...” - cod CAEN

În urma verificării efectuate s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală din ... martie 2008, în care, la CAPITOLUL III - CONSTATAȚI - pag. ..., s-a consemnat (citată):

“[...] 1. Taxa pe valoarea adăugată.

[...] Verificarea a cuprins perioada 01.04.2004 - 31.01.2008 [...].

[...] T.V.A. colectată

[...] Fată de T.V.A. colectată de societate în sumă de ... lei, la control s-a stabilit T.V.A. colectată în sumă de ... lei, astfel:

- în data de ... august 2007 S.C. ... S.R.L., în calitate de cesionar a încheiat cu S.C. a S.R.L. Ploiesti, în calitate de cedent, contractul de cesiune de creanță, conform căruia S.C. ... S.R.L., preia de la cedent creanța în cuantum de ... lei (inclusiv T.V.A.) și devine creditorul debitorului cedat, respectiv S.C. t S.R.L.. Suma de ... lei reprezintă valoarea totală neachitată a facturilor emise către S.C. t S.R.L., facturi emise pentru lucrările executate în baza contractului de executie nr.....

- pretul cesiunii a fost în cuantum de ... lei. Au fost anexate în copie la prezentul raport de inspectie fiscală contractul de cesiune .../...2007 și facturile care au făcut obiectul acestuia (anexa nr....).

Din controlul efectuat asupra documentelor puse la dispoziție de societate s-a constatat faptul că aceasta a înregistrat în evidența contabilă operațiunile aferente contractului astfel:

4111	=	7583	... lei
“clienți”		“alte venituri din exploatare”	

658.3	=	462	... lei
“cheltuieli exceptionale”		“creditori diversi”	

462	=	512.1	... lei;
“creditori diversi”		“banca în lei”	

462	=	411.1	... lei.
“creditori diversi”		“clienți”	

De asemenea la prezentul raport de inspectie sunt anexate notele contabile înregistrate de cedent (anexa nr. ...), respectiv S.C. S.R.L., astfel:

658.3	=	411.1	... lei;
“alte cheltuieli exceptionale”		“clienți”	

461	=	758.3	... lei
“debitori diversi”		“alte venituri din exploatare”	

5121	=	461	... lei;
“banca în lei”		“debitori diversi”	

401 = 461 ... lei.
"furnizori" "debitori diversi"

Operatiunea prevăzută în contract reprezintă recuperare de creante, valoarea economică a creantelor, agreată de părți, stipulată în contract fiind de ... lei (inclusiv T.V.A.), iar pretul de achiziție al acestora fiind de lei.

Conform prevederilor art. 141, alin.(2), lit. a), pct.3 din Legea nr.571/2003 [...], recuperarea de creante constituie excepție în cadrul prestărilor de servicii scutite; astfel la control s-a colectat T.V.A. în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra unei baze impozabile în cuantum de ... lei, conform prevederilor art. 140, alin. (1). Baza impozabilă, în cuantum de ... lei, a fost stabilită ca diferență între valoarea nominală a creantelor, exclusiv T.V.A. și pretul de achiziție al acestora (... lei - ... lei = ... lei).

Mai mult, precizăm faptul că, începând cu data de 01.01.2008, prin H.G. nr. 44/2004 [...], Normele Metodologice date în aplicarea art. 141, alin.(2), lit. a), pct.3 din Legea nr.571/2003 [...], detaliază și modul de stabilire a bazei impozabile pentru operațiunile constând în recuperarea de creante, la pct 35, alin(10), iar la pct. 35 (9), din același act normativ, se precizează în mod expres faptul că "[...]"

Având în vedere cele precizate anterior, la control a fost colectată T.V.A. în sumă de ... lei.

[...].

T.V.A. de plată/de rambursat

[...] T.V.A. solicitată la rambursare prin decontul cu sumă negativă și opțiune de rambursare depus la A.F.P.M. Ploiești sub nr..../....2008 [...], solutionat prin prezentul raport de inspecție fiscală, este în sumă de ... lei, cu ... lei mai mult față de suma înscrisă în balanța de verificare întocmită la data de 31.01.2008.

Urmare controlului s-a stabilit T.V.A. de plată în sumă de ... lei.

Diferența se datorează T.V.A. colectată suplimentar la control, în sumă de ... lei.

În anexa nr. ... a fost stabilită baza de calcul a accesoriilor, care include atât diferența de T.V.A. colectată suplimentar la control cât și diferențele între T.V.A. de plată/de rambursat stabilită de societate trimestrial, respectiv lunar și T.V.A. de plată/de rambursat raportată trimestrial/lunar prin deconturile întocmite și înregistrate la organul fiscal teritorial. În conformitate cu prevederile art. 116 din O.G. nr. 92/2003 [...] la control au fost calculate majorări în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei (anexa nr.).

[...] Urmare controlului s-au stabilit următoarele:

- T.V.A. solicitată la rambursare ... lei;*
 - T.V.A. fără drept de rambursare (...+...) ... lei;*
 - T.V.A. de plată suplimentar ... lei;*
 - T.V.A. de rambursat societate ... lei;*
 - T.V.A. colectată suplimentar ... lei;*
- Accesorii(dobânzi, penalități, majorări) ... lei. [...]."*

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* - În perioada supusă inspecției fiscale parțiale din ... martie 2008, respectiv 1 aprilie 2004 - 31 ianuarie 2008, organele de control au constatat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală faptul că S.C. “...” S.R.L. Ploiesti - în calitate de cesionar, a încheiat la data de ... august 2007 un contract de cesiune de creanță cu S.C. “a” S.R.L. Ploiesti - în calitate de cedent, prin care a preluat o creanță de ... lei asupra S.C. “t” S.R.L. Bucuresti, reprezentând contravaloarea facturilor neachitate de această societate comercială.

În fapt, acest contract a fost încheiat ca urmare a faptului că S.C. “a” S.R.L. Ploiesti era debitoarea S.C. “...” S.R.L. Ploiesti pentru suma de ... lei, S.C. “a” S.R.L. Ploiesti era creditoarea S.C. “t” S.R.L. Bucuresti pentru suma de ... lei, iar S.C. “a” S.R.L. Ploiesti nu mai dispunea de resurse financiare pentru continuarea activității și pentru recuperarea creanței de la S.C. “t” S.R.L. Bucuresti.

Conform art. 264 din Codul civil, cesiunea de creanță este o convenție prin care un creditor transmite o creanță a sa unei alte persoane, iar conform art. 266 din același cod, cesionarul (S.C. “...” S.R.L. Ploiesti) devine creditor pentru S.C. “t” S.R.L. Bucuresti în locul cedentului (S.C. “a” S.R.L. Ploiesti), preluându-i toate drepturile.

Prin Contractul de cesiune de creanță din ... august 2007, drepturile S.C. “a” S.R.L. Ploiesti privind încasarea sumei de ... lei datorată de debitoarea S.C. “t” S.R.L. Bucuresti au fost transferate - cu plată - către S.C. “...” S.R.L. Ploiesti, pretul cesiunii fiind negociat și stabilit la ... lei.

Din înregistrările contabile ale S.C. “...” S.R.L. Ploiesti referitoare la operațiunile aferente contractului susmenționat, rezultă că obligația de plată către S.C. “a” S.R.L. Ploiesti reprezentând pretul cesiunii de creanță în sumă de ... lei a fost stinsă prin virament bancar (... lei) și prin compensarea cu datoria mai veche a cedentului menționată în contract (... lei).

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunea prevăzută în contractul susmenționat reprezintă recuperare de creanță și, în baza art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, recuperarea de creanțe constituie excepție în cadrul prestațiilor de servicii scutite, deci reprezintă operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA cu cota de 19%.

Drept urmare, s-a stabilit suplimentar la inspecția fiscală o TVA colectată în sumă de ... lei, contestată, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile în sumă de ... lei reprezentând diferența între valoarea nominală a creanței cesionate, exclusiv TVA, și pretul de achiziție al acesteia (... lei - ... lei), bază impozabilă ce a fost înregistrată în evidența contabilă în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”.

Se mai menționează în Raport că, începând cu data de 1 ianuarie 2008, prin modificarea conform H.G. nr. 1579/2007 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal - aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se precizează în mod expres faptul că recuperarea de creanțe reprezintă pentru persoana care preia creanțele (în cazul de față S.C. “...” S.R.L. Ploiesti) o prestație de servicii efectuată cu plată, taxabilă din punct de vedere al TVA.

Stabilirea suplimentară a TVA colectată în sumă de ... lei a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare de S.C. “...” S.R.L. Ploiesti și la stabilirea

unei diferente de TVA de plată în sumă de ... lei, precum și la calculul majorărilor de întârziere în sumă totală de ... lei.

* - Prin contestația formulată, S.C. “...” S.R.L. Ploiești sustine că nu se încadrează în categoria prestărilor de servicii financiare și bancare prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, că suma de ... lei reprezentând creanță nu a fost recuperată de la S.C. “t” S.R.L. București, ci doar preluată în baza contractului de cesiune și că nu există o prevedere expresă pentru ca cesiunea de creanță să fie considerată recuperare de creanță.

De asemenea, se susține că Normele metodologice modificate, invocate de organele de inspecție fiscală, au aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2008, și nu pot fi extinse asupra unor acte încheiate sub imperiul legii vechi.

* - Legislația fiscală din perioada ce face obiectul contestației, prevede următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

(Forma aplicabilă până la 31 decembrie 2007)

“[...] Art. 126. - (1) [...].

[...] (9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

[...] 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.

[...] OPERAȚIUNI SCUTITE DE TAXĂ

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

Art. 141. - (1) [...].

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

a) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:

1. [...].

[...] 3. orice operațiune, inclusiv negocierea, legată de depozite financiare și conturi curente, plăți, transferuri, debite, cecuri și alte efecte de comerț, cu excepția recuperării de creanțe și operațiunilor de factoring; [...].”

[Factoring = serviciu complex de natură financiară și contabilă (acordări de credite, încasări, plăți, deconturi etc.) pe care o societate comercială îl face alteia].

* - Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că operațiunea consemnată în Contractul de cesiune de creanță din ... august 2007, reprezintă recuperare de creanțe, pentru care societatea comercială contestatoare avea obligația colectării TVA în sumă de ... lei, întrucât:

- Chiar din cuprinsul contestației rezultă că scopul operațiunii consemnate în acest contract îl constituie recuperarea de creanțe. Astfel, se menționează că: “[...] Întrucât S.C. a S.R.L. nu dispune de resurse financiare necesare pentru continuarea activității sale și în același timp pentru achitarea taxelor judiciare și a oricăror cheltuieli pe care le-ar implica o procedură judiciară sau execuțională de recuperare a creanței de la S.C. t S.R.L. [...].”

- Prin contestatia formulată, la alin. ... al paginii ... din aceasta, însăși S.C. "... S.R.L. Ploiesti recunoaste "[...] faptul că operatiunea prevăzută în contract reprezintă recuperare de creante, iar valoarea economică a creantelor, agreată de părți și stipulată în contract a fost de ... lei, [...]."

- Cedarea de către S.C. "a" S.R.L. Ploiesti a creantei în sumă totală de ... lei detinută asupra S.C. "t" S.R.L. Bucuresti în favoarea S.C. "... S.R.L. Ploiesti, contra unui pret de cesiune în sumă de ... lei, reprezintă o operatiune de natură financiară, care a avut drept scop recuperarea de creante.

Prin contractul încheiat între părți, atât S.C. "... S.R.L. Ploiesti, cât și S.C. "a" S.R.L. Ploiesti, își recuperează creantele înregistrate în evidentele lor contabile, respectiv suma de ... lei reprezentând creanță datorată de S.C. "a" S.R.L. Ploiesti (în primul caz) și suma de ... lei reprezentând creanță datorată de S.C. "t" S.R.L. Bucuresti (în al doilea caz).

Conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, sunt scutite de TVA serviciile financiare și bancare reprezentând operatiuni legate de depozite financiare și conturi curente, plăți, transferuri, debite, cu exceptia recuperării de creante, care devine astfel o operatiune taxabilă din punct de vedere al TVA cu cota de 19%, încadrată în categoria prestărilor de servicii efectuate cu plată - conform art. 126 alin. (9) lit. a), art. 129 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

- Faptul că această creanță nu a fost recuperată, ci a fost doar preluată în baza contractului de cesiune - așa cum se susține în contestatie, nu modifică cu nimic esența operatiunii care, așa cum am arătat mai sus, reprezintă o prestare de servicii efectuată cu plată pentru care a achitat suma de ... lei, din care ... lei prin virament bancar, iar ... lei prin compensare cu datorii mai vechi ale cedentului.

- Sustinerea din contestatie, respectiv: "[...], considerăm că nu se mai impunea încă o dată perceperea T.V.A.-ului la pretul de achiziție de ... lei, [...].", nu este reală, întrucât baza de impozitare a TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de ... lei nu este reprezentată de pretul de ... lei de achiziție al creantei, ci de suma de ... lei obținută după scăderea din valoarea nominală a creantei cesionate (exclusiv TVA) a însuși pretului de achiziție (... lei - ... lei), ceea ce demonstrează că suma de ... lei a fost exclusă de la impozitare cu TVA.

- Chiar dacă modificarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal dată prin H.G. nr. 1579/2007, referitoare la art. 141 din Codul fiscal, are aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2008, totuși aceasta constituie încă un argument în favoarea constatării organelor de inspectie fiscală privind colectarea TVA în sumă de ... lei pentru recuperarea de creanță înscrisă în Contractul de cesiune de creante din ... august 2007, întrucât legiuitorul a înțeles să punteze prin Norme acest aspect, deși textul din Codul fiscal precizează clar că recuperarea de creante nu reprezintă o operatiune scutită de TVA, deci reprezintă o operatiune taxabilă cu cota de 19%.

Fată de considerentele de mai sus, rezultă că, în mod corect și legal, la inspectia fiscală din ... martie 2008 s-a procedat la stabilirea bazei de impozitare de ... lei - ca diferență între valoarea nominală a creantei cesionate și pretul de achiziție al acesteia - și s-a colectat suplimentar TVA în sumă de ... lei. De asemenea, în mod corect și legal au fost calculate și accesoriile de plată aferente.

Drept urmare, contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "... S.R.L. cu sediul în municipiul Ploiesti, judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... martie 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de ... lei - din care:

- taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar lei;
- majorări de întârziere aferente lei.

2. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,