

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 885 din 21 septembrie 2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" S.R.L.
din orașul x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x august 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr.x din x august 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din orașul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x iulie 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova*, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.x încheiat la data de x iulie 2011 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova*, comunicate societății comerciale la data de x iulie 2011.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr.x din x august 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzelor, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în orașul x, Str.x, Nr.x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală **x** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **x lei** – reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată la inspecția fiscală.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – *Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citat):*

"[...] Având în vedere raportul de inspecție fiscală nr.x/x.07.2011, comunicat în data de x.07.2011 sub nr.x/x.07.2011, prin prezenta contestăm Decizia de impunere [...], după cum urmează:

– Referitor diferența de TVA în sumă de x lei aferentă operațiunilor înregistrate cu societățile x SRL și x SRL prin aplicarea operațiunii de taxare inversă în baza art.160 din Legea 571/2003 [...], operațiunile s-au înregistrat în perioada 2008–2009. Societățile menționate au fost declarate inactive ulterior datei la care s-au înregistrat operațiunile în contabilitatea societății x SRL. Nu am avut cunoștință că societățile x SRL și x SRL au avut un comportament fiscal neadecvat, întrucât pe site-ul MFP la rubrica "data înregistrării ultimei declarații" explicațiile prevăzute de formular sunt "Data ultimei cereri de înregistrare/mențiuni de la ONRC sau a ultimei declarații de înregistrare/mențiuni de la organul fiscal competent", nefiind specificată în nicio altă rubrică data depunerii ultimei declarații fiscale.

– Referitor la diferența de TVA în sumă de x lei aferentă masă lemnoasă scăzută din gestiune, reprezentând masa lemnoasă neexploatăată din partizile achiziționate în baza contractelor de achiziție masă lemnoasă pe picior, facem următoarele mențiuni:

– scăderea din gestiune s-a realizat în baza inventarierii pe teren a partizilor enumerate, dată la care s-a constatat o diferență de masă lemnoasă facturată și neexploatăată; masa

lemnă a fost facturată de către furnizori în baza APV-urilor, iar exploatarea ei nu s-a putut realiza întrucât s-a constatat că reprezintă masă lemnoasă nevalorificabilă. Scăderea din gestiune s-a realizat în baza referatelor întocmite de către comisia de inventariere desemnată la nivelul societății.

– Diferențele rezultate în urma finalizării exploatării partidelor (+/–) se înregistrează din următoarele considerente:

– APV-ul care reprezintă anexa la un contract de achiziție masă lemnoasă pe picior reprezintă un act estimativ; la achiziționarea masei lemnoase pe picior nu se știe cu exactitate care sunt posibilitățile de valorificare ale masei lemnoase rezultate în urma exploatării (lemn de lucru sau lemn de foc)

– materialul lemnos este un produs perisabil, care își poate pierde proprietățile într-o perioadă de timp, ducând la declasarea lui din lemn de lucru în lemn de foc sau în produse nevalorificabile

– după finalizarea exploatării masei lemnoase se poate constata că lemnul este nevalorificabil datorită unor defecte ascunse (putregai etc.) sau din cauza acțiunii unor factori externi (ciuperci, insecte etc.), luându-se decizia neridicării lui (rămâne la locul exploatării ca rest vegetal biodegradabil)

– înregistrarea producției în contabilitate se realizează ca urmare a valorificării materialului lemnos rezultat; dacă nu rezultă produse valorificabile, materialul lemnos, neparcurgând toate etapele procesului de exploatare, rămâne înregistrat ca masă lemnoasă pe picior, scăderea lui din contabilitate fiind justificată de imposibilitatea valorificării.

Menționăm că masa lemnoasă nevalorificabilă scăzută din gestiune a fost considerată cheltuială nedeductibilă în exercițiul financiar 2010 întrucât reprezenta un element de stoc, degradat și neimputabil, pentru care societatea nu avea încheiat contract de asigurare.

Având în vedere cele prezentate, considerăm nejustificată calcularea TVA pentru operațiunile de scădere din gestiune înregistrate în contabilitate, operațiunea contabilă fiind înregistrată în baza art.128, alin.(8), lit.b), neconstituind o livrare de bunuri. În concordanță cu HG 44/2004 [...], masa lemnoasă scăzută din gestiune este asimilată stocurilor degradate, neimputabile, care nu mai pot fi valorificate. Menționăm că acestea se lasă, conform normelor silvice, pe teren, fiind resturi biodegradabile.

[...] Față de cele prezentate, vă rugăm să dispuneți reevaluarea diferențelor de control constatate prin raportul de inspecție fiscală nr.x/x.07.2011. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.x din x iulie 2011, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.x din x iulie 2011, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de x iulie 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "x" S.R.L. reprezentate de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 februarie 2008 – 28 februarie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x iulie 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr.x din x iulie 2011.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"Constatări fiscale

Inspecția fiscală a vizat perioada februarie 2008 – februarie 2011, fiind realizată în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...] și ale Normelor [...], aprobate prin H.G. nr.44/2004, [...], cu Metodologia A.N.A.F. nr.302768/11.2007 privind verificarea T.V.A., cu O.M.F.P. nr.2222/2006 [...].

Facem precizarea că, potrivit avizului de inspecție fiscală nr.x/x.12.2010 – în baza căruia a fost inițiată acțiunea de control – perioada supusă verificării a fost februarie 2008 – decembrie 2010 și că, ulterior (din data de 16.06.2011), a fost extinsă și pentru luna februarie 2011, motivat de faptul că societatea a solicitat restituirea taxei (x lei) și pentru această perioadă, conform decontului de TVA nr.x/x.03.2011.

[...] Menționăm că pentru perioada februarie 2008 – februarie 2011, societatea a beneficiat de restituirea taxei, cu control ulterior.

[...] Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, activitatea desfășurată de către contribuabil s-a materializat în înregistrarea de T.V.A. de recuperat, dată fiind aplicabilitatea măsurilor de simplificare prevăzute de legislația fiscală, sub incidența cărora intră și livrările de material lemnos.

[...] **a) Referitor la T.V.A. colectată**

[...] Astfel, din sondajul efectuat cu privire la calitatea de plătitor de TVA a acestora, s-au constatat și unele situații în care livrările de material lemnos au fost facturate către societăți cu un comportament fiscal neadecvat (anexa nr.x).

Este cazul SC x SRL (CUÎ x), respectiv SC x SRL (CUÎ x) care – potrivit portalului M.F.P. accesibil oricărui vizitator – nu și-au îndeplinit obligațiile de raportare anuală. De menționat și faptul că, ulterior, prima societate a fost scoasă din evidență ca plătitor de TVA, iar cealaltă inclusă pe lista contribuabililor declarați inactivi.

Având în vedere prevederile art.160 din Codul fiscal, dar și dispozițiile art.6, alin.(2) din Legea contabilității, **s-a procedat la colectarea taxei aferente, în sumă de x lei** (anexa nr.x).

[...] Cu ocazia controlului, s-a procedat la suplimentarea taxei și cu valoarea de x lei – [...].

[...] Un alt element care a determinat suplimentarea taxei colectate, îl reprezintă materialele lemnoase nevalorificabile rezultate din exploatarea forestieră care, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului efectuat pentru anul 2010 (anexa nr.x), au fost contabilizate drept cheltuieli nedeductibile (x lei)

Având în vedere prevederile **art.128, alin.(4), lit.d) din Codul fiscal**, coroborat cu prevederile pct.6, alin.(6) din Normele de aplicare ale articolului citat – care prevăd că diferențele excedentare normelor tehnologice specifice sunt asimilabile livrărilor de bunuri – **s-a procedat la colectarea taxei aferente, în sumă de x lei.**

Astfel, față de valoarea colectată de către societate, la control s-a stabilit o **taxă suplimentară de x lei** (anexa nr.x), din care:

- x lei, reprezentând taxa înscrisă în factura emisă către SC x SRL;
- **x lei**, reprezentând taxa aferentă livrărilor de material lemnos către societăți care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative;
- **x lei**, reprezentând taxa aferentă materialelor [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actele administrativ fiscale atacate, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din x iulie 2011**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată **verificarea** în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a **taxei pe valoarea adăugată** datorate bugetului de stat de către S.C. “x” S.R.L. x în perioada 01 februarie 2008 – 28 februarie 2011.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “x” – cod CAEN x.

Inspecția fiscală a cuprins perioada februarie 2008 – februarie 2011, iar în urma verificării, conform **Deciziei de impunere nr.x din x iulie 2011** emisă de A.I.F. Prahova, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei:

- taxă pe valoarea adăugată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei.

Motivul de fapt și de drept care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată, ca și la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2008, au fost prezentate pe larg, mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

* **Prin contestația formulată**, S.C. “x” S.R.L. **contestă parțial diferențele stabilite suplimentar de plată** – respectiv suma totală de **x lei** – reprezentând **taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar**.

În susținerea contestației, având în vedere motivele în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare de plată consemnate în Decizia de impunere nr.x din x iulie 2011, societatea comercială consideră că:

– pentru suma de **x lei TVA colectată suplimentar** aferentă **livrărilor de material lemnos** către două societăți comerciale cumpărătoare, respectiv x SRL și x SRL (operațiuni pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal), **măsura a fost stabilită în mod eronat**, întrucât acești clienți au fost declarați contribuabili inactivi ulterior datei la care au fost înregistrate livrările respective;

– pentru suma de **x lei TVA colectată suplimentar** aferentă **cantității de masă lemnoasă neexploată** facturată de furnizorii săi, **de asemenea măsura a fost stabilită în mod eronat**, întrucât, în urma inventarierii efectuate s-a constatat că această masă lemnoasă este nevalorificabilă, motiv pentru care s-a dispus scăderea din gestiune, cheltuiala fiind considerată nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil al anului 2010, iar în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, această operațiune nu constituie o livrare de bunuri taxabilă.

*** Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

a) – Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de x lei:

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x iulie 2011, organele de control au constatat că, în perioada supusă verificării – respectiv în luna august 2008 și în luna mai 2009, S.C. "x" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă **livrări de bunuri (x) în valoare totală de x lei**, exceptate de la colectarea TVA și instituirea acestei obligații în contul beneficiarilor, conform facturii nr.x/x august 2008 (în sumă de x lei) emisă către clientul S.C. "x" S.R.L. x, județul Prahova (CUÎ x) și facturii nr.x/x mai 2009 (în sumă de x lei) emisă către clientul S.C. "x" S.R.L. Ploiești (CUÎ x), prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF.

Ca urmare a investigațiilor întreprinse, conform informațiilor furnizate de baza de date INFOPC a A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că cele două societăți comerciale beneficiare nu și-au îndeplinit obligațiile declarative fiscale. De asemenea, în RIF se mai menționează și faptul că S.C. "x" S.R.L. Ploiești nu mai este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 18 iunie 2009, iar S.C. "x" S.R.L. x a fost inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi începând cu data de 11 iunie 2009.

Astfel, datorită faptului că organele de inspecție fiscală nu au putut verifica modul în care cei doi beneficiari au declarat operațiunile consemnate în cele două facturi de livrare emise de S.C. "x" S.R.L., întrucât cele două societăți comerciale cumpărătoare nu și-au îndeplinit obligațiile declarative privind TVA, plus faptul că acești beneficiari nu mai sunt înregistrați în scopuri de TVA, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x iulie 2011 s-a procedat la **colectarea suplimentară a TVA în sumă de x lei (x lei x 19%)**, conform prevederilor art.160 alin.(1), alin.(2) lit.c) și alin.(3) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.82 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004:

"Codul fiscal

Măsuri de simplificare

Art.160. – (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...] c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin.(2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

Norme metodologice:

82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal.

(2) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, sunt masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos stabilit prin ordin al ministrului economiei și finanțelor."

Sușinerile din contestație referitoare la faptul că cele două societăți comerciale beneficiare au devenit inactive ulterior datei la care au fost înregistrate livrările în contabilitatea sa, precum și faptul că informațiile postate pe site-ul M.F.P. privind cele două societăți comerciale nu sunt relevante, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu a fost prezentată dovada că aceste societăți comerciale cumpărătoare erau înregistrate în scopuri de TVA la data emiterii facturilor analizate la control, iar din investigațiile organelor de inspecție nu a rezultat declararea operațiunilor respective de către cei doi beneficiari la organul fiscal teritorial.

b) – Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de x lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma inventarierii patrimoniului în anul 2010, societatea comercială contestatoare a stabilit o diferență în minus în gestiunea de material lemnos în sumă de x lei. Această sumă a fost înregistrată în evidența contabilă pe cheltuieli, și a fost luată în calcul ca nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2010.

Conform celor consemnate în RIF, cât și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, lipsa din gestiune în sumă de x lei – stabilită de societatea comercială la inventarierea stocului de materialului lemnos la finele anului 2010 –, depășește intervalul de toleranță de +/-5% prevăzut de normele tehnice în materie de exploatare forestieră.

Legislația în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, referitor la modul în care sunt tratate din punct de vedere fiscal lipsurile din gestiune și bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, prevede următoarele:

"Codul fiscal

Livrarea de bunuri

Art.128. – (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)–c).

[...] (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

Norme metodologice

6. [...] (6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. [...]. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.

[...] (11) În sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. [...];

c) se face dovada ca s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic."

În baza acestor prevederi, respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, coroborat cu pct.6 alin.(6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, lipsa din gestiunea de material lemnos în sumă de x lei, neimputată și înregistrată pe cheltuieli, a fost asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care societatea comercială contestatoare **avea obligația de a colecta TVA** în sumă de **x lei** (x lei x 24%).

Sustinerea din contestație referitoare la faptul că, lipsa din gestiunea de material lemnos în sumă de x lei, constatată la inventarierea din 2010, nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri, întrucât se încadrează în prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece **societatea comercială contestatoare nu face dovada îndeplinirii în mod cumulativ a celor trei condiții** stabilite la pct.6 alin.(11) lit.a)–c) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (mai sus citate).

Față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei** reprezentând TVA colectată suplimentar la inspecția fiscală din x iulie 2011.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L., cu sediul în orașul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x iulie 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar și stabilită de plată la inspecția fiscală.

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, cu modificările și completările ulterioare, 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,