

DECIZIA NR.54

Directia generală a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizată de catre Direcția Controlului Fiscal Braşov privind soluționarea contestatiei depuse de catre SC. X SRL

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare la bugetul de stat

Suma contestată se compune din :

- TVA aferentă operațiunilor de leasing financiar pentru perioada 01.06.2002-28.02.2003;
- dobânzi aferente TVA stabilit suplimentar pentru operatiunile de leasing;
- penalități aferente TVA stabilit sulpimentar pentru operațiunile de leasing;
- dobânzi aferente debitului TVA în perioada 1.dec. 1999 -01.08.2000;
- TVA aferent facturii seria.. nr... din 28.09.2001.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art 176 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I SC. X SRL contestă suma reprezentând TVA aferentă operațiunilor de leasing extern , stabilită de organul de inspectie fiscală prin Decizia de impunere și a Raportul de inspecție fiscală pentru perioada 01.06.2002 - 28.02.2003, dobânzi și penalități aferente

Petenta invocă în susținere prevederile art. 25 , alin. 1 din OG. nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing modificată și aprobată prin Legea 90/1998 și Legea 99/1999, motivând că în perioada contractului de leasing a fost exonerată de la plata tuturor obligațiilor vamale inclusiv de TVA și că organul de inspecție fiscală a incadrat eronat operațiunea de leasing.

Referitor la calculul de dobânzi aferent debitului de TVA , petenta invocă prevederile H.G. nr. 670/1999 pentru perioada 01.12.1999 - 01.08.2000 și susține că societatea se afla în perioada de eșalonări.

Totodată , petenta contestă suma reprezentând TVA aferent facturii fiscale seria.. nr. ../28.09.2001 motivând în susținere faptul că factura a fost anulată , societatea detine toate exemplarele facturii iar inregistrarea atât în jurnalul de vânzări cât și în cel de cumpărări a fost efectuată din cauza programului informatic care nu permitea stornarea.

II SCX SRL a solicitat rambursarea sumei negative a TVA pentru perioada 01.12.1999 - 30.11.2004 prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2004 înregistrat la Administratia Finanțelor Publice Braşov în data de 23.12.2004.

În urma inspectiei fiscale efectuate în baza art .149, alin (1) și alin. (5) din Legea 571/2003, organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Controlului Fiscal Braşov au întocmit Raportul de inspecție fiscală.și Decizia de impunere prin care au stabilit obligații suplimentare la bugetul de stat .

Pentru perioada 01.09.2001 - 28.02.2003 organul de inspecție fiscală a calculat TVA datorat aferent ratelor pentru importul în regim de leasing a unui utilaj, dobânzi și penalități aferente.

Organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în perioada de derulare a contractului de leasing financiar extern :01.09.2001 -31.10.2004 , societatea nu a evidențiat în contabilitate , nu a plătit sau nu a efectuat operațiunea de compensare a TVA datorat cu TVA de rambursat conform prevederilor legale aplicabile, respectiv:

- pentru perioada 01.09.2001 - 31.05.2002 conform art. 25 lit D , c), art.8, art.11 lit.b din OG. nr. 17/2000 precum și pct.10.12. lit.d) din H.G. nr.401/2000.

- pentru perioada 01.06.2002 - 28.02.2003 conform art. 29, lit. D d) din Legea 345/2002, art. 71 alin 2) din H.G. 598/2002 privind Normele de aplicare a Legii 345/2002 coroborate cu art. 30, pct.12.1 din H.G. 401/2000 și art. 71 alin (2) din H.G. 598/2002.

În baza art. 13 din OG nr.11/1996, art.1 pct. 2 din O.G 26/2001, art.12-13 din OG nr.61/2002 și art. 115 din OG nr. 92/2003 s-au calculat dobânzi la TVA stabilita suplimentar în cuantumul stabilit prin H.G 874/2002 și H.G. 1513/2002.

Pentru penalități organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 1 , pct. 3 din O.G. nr 26/2001, coroborat cu OMF 2103/2001, art 14 din OG. 61/2002 și art.120 din OG. nr.92/2003 republicat.

Referitor la factura fiscală seria.. nr.../28.09.2001, emisă de societate , organul de inspecție fiscală a constatat că au fost încălcate prevederile art.19, lit. a) din OG. nr. 17/2000 coroborate cu prevederile cu pct.10.12 . lit. a) din H.G. nr. 401/2000, dreptul de deducere exercitându-se în baza unui document de achiziție nu în baza unui document de livrare.

III Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

1. Referitor la TVA aferentă operațiunilor de leasing financiar .

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunea de leasing financiar este o prestare de servicii pentru care societatea datora taxa pe valoare adăugată sau este o operațiune de import scutită de taxe vamale si implicit de TVA.

În speță , pentru perioada 01.09.2001 - 31.05.2002 , sunt aplicabile prevederile art.8 din O.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează:

“Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

.....
- persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul stabil în România, pentru bunurile din import închiriate, precum și pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la: operațiuni de leasing; “

În privința obligației de plată a TVA , art. 11 lit. b din O.U.G. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată specifică :

“ART. 11

Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

.....

b) termenul de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing pentru operațiunile de leasing;”

În drept art. 25 lit. D c) din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

“Contribuabili care realizează operațiuni impozabile , în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

c) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.

În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate a bunurilor respective;”

Totodată pct.7.4 din H.G. nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată dat în aplicarea art.11 din ordonanță precizează:

“Norme:

.....
7.4. Bunurile introduse în țară ulterior datei de 1 iulie 1993, care fac obiectul unor contracte de leasing, se supun taxei pe valoarea adăugată la beneficiar, corespunzător cotelor în vigoare, sumelor și termenelor de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing. Dacă la expirarea perioadei prevăzute prin contractul de leasing bunurile trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate.”

Modul de înregistrare în contabilitatea utilizatorului a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile de leasing financiar se efectua conform pct.2.2.lit. c anexa O.M.F.P nr. 686/1999 care precizează:

“In cazul în care societatea de leasing (proprietarul bunurilor) este persoană juridică străină cu sediul în străinătate, se va înregistra....., precum și taxa pe valoarea adăugată, efectuându-se articolele contabile:

iar pentru taxa pe valoarea adăugată*),

4426 "T.V.A. deductibilă" = 5121 "Conturi la bănci în lei"

sau

înregistrarea taxei pe valoarea adăugată datorate:

4428 "T.V.A. neexigibilă" = 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

Pentru perioada 01.06.2002 -28.02.2003 faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la termenul stabilit prin art. 15. lit j) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează:

“ART. 15

Pentru operațiunile prevăzute mai jos faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

.....
j) *termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing.”*

Printre obligațiile platitorilor de TVA cu privire la plată art.29 lit. d) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

“ART. 29

Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

.....
D. *Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:*

.....
d) *să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate al bunurilor respective”*

Având în vedere prevederile legale anterior enunțate se reține faptul că societatea contestatoare avea obligația să achite TVA aferentă bunurilor din import introduse în regim de leasing , corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate în perioada de leasing.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că în perioada contractului de leasing a fost scutită de la plata sumelor aferente drepturilor de import inclusiv a TVA în conformitate cu art.25, alin. 1 din OG nr 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, modificată și aprobată prin Legea nr.90/1998 și Legea nr.99/1999 nu a putut fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Art.27, alin. (1) din O.G. nr.51/1997, republicată privind operațiunile de leasing prevede:

“ART. 27

(1) Bunurile mobile care sunt introduse în țară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.”

În drept legislația privind TVA la art.6 lit B a) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată ,referitor la exonerare ,precizează :

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:

“B. Operațiunile de import:

a) bunurile din import scutite de taxe vamale prin Tariful vamal de import al României, prin legi sau prin hotărâri ale Guvernului. Nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată bunurile din import pentru care în legislație se prevede exceptarea, exonerarea, abolirea sau desființarea taxelor vamale;”

La art.27 din O.G. nr.51/1997 republicată , privind operațiunile de leasing și societățile de leasing s-a prevăzut exonerarea de la plata TVA în vamă, ca drept de import, în sensul art 3 lit i din Legea 141/1997 privind Codul vamal al României , care definește termenul “*drepturi de import*” astfel “ *taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată , accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri*”.

În schimb pentru rata de leasing ca plată efectuată cu titlu de redevență , plătită de utilizatorul român pentru folosința bunurilor importate, în cuantumul valoric stabilit și la datele fixate în contractul de leasing , societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul statului TVA aferentă , conform art.11 din O.U.G nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și H.G. 401 /2000 privind Normele de aplicare mai sus menționate și să evidențieze operațiunea conform pct2.2. litc din O.M.F.P. nr.686/1999.

Având în vedere cele de mai sus se reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției controlului fiscal au procedat în mod legal considerând operațiunea de leasing financiar extern o prestare de servicii pentru care societatea datorează TVA .

Întrucât societatea nu a evidențiat sau platit sau compensat prin decontul de TVA taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing , echipa de inspecție fiscală a procedat legal calculând TVA aferentă ratelor de leasing extern pentru perioada 01.09.2001 - 28.02.2003, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru capătul de cerere referitor la TVA de plată

2.Referitor la calculul de accesorii pentru TVA aferent ratelor de leasing

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este aceea de a stabili dacă petenta datorează accesorii pentru TVA stabilit suplimentar ca datorat la bugetul de stat reprezentând TVA aferent ratelor de leasing la importul unui utilaj.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 31. din O.U.G. nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art.33 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează:

“ART. 31

Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță se reține faptul că organul de inspecție fiscală a procedat în mod legal prin calcularea de majorări și penalități pentru neplata la termen a TVA aferentă ratelor de leasing motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere .

3.Referitor la dobânzile aferente TVA datorat pentru perioada 01.12.1999-01.08.2000.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Brașov este de a stabili dacă dobânzile aferente TVA datorat în perioada 1.12.1999 - 01.08.2000 s-au calculat corect în condițiile în care societatea a beneficiat de eșalonarea la plată a obligațiilor datorate.

În speță sunt aplicabile prevederile O.M.F. nr. 1048/2002, art.1, pct. 3 lit. f pentru completarea Normelor metodologice de acordare a înlesnirilor la plata obligațiilor restante la bugetul de stat, administrate de M.F.P. care precizează:

3. "f) debitorii care la data depunerii cererii de acordare a înlesnirilor la plată înregistrează obligații datorate și neachitate după data de 1 ianuarie 2002, inclusiv majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente acestora, precum și majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente obligațiilor restante la bugetul de stat la data de 31 decembrie 2001, beneficiază de eșalonarea la plată a obligațiilor datorate și neachitate după data de 1 ianuarie 2002, inclusiv a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente acestora, și de amânarea la plată până la ultimul termen din eșalonare, în vederea reducerii sau scutirii de la plată, în funcție de punctajul obținut, a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente obligațiilor restante la data de 31 decembrie 2001;"

Art.20 din O.U.G. nr.40/2002 precizează:

"ART. 20

Diferențele de impozite, taxe, contribuții și alte obligații bugetare, precum și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente acestora, constatate în urma controalelor efectuate ulterior de organele competente ale Ministerului Finanțelor Publice, Ministerului Muncii și Solidarității Sociale, precum și ale altor autorități ale administrației publice centrale sau locale, după caz, se achită conform prevederilor legale în vigoare."

În speță cauzei supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile H.G. nr.354/1999 privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplată la termen a obligațiilor bugetare care precizează:

"ART. 1

Cota majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, constând în impozite, taxe și alte sume care reprezintă, potrivit legii, resurse financiare publice, este de 0,30% pentru fiecare zi de întârziere."

Argumentul contestatoarei conform căruia în perioada 1.12.1999 -01.08.2000 societatea se afla în perioada de eșalonări iar baza de calcul a majorărilor trebuia calculată în conformitate cu H.G. nr. 670/1999 nu poate fi avut în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

Din dosarul fiscal al societății și conform referatului întocmit de organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Controlului Fiscal , în perioada invocată 01.12.1999 -01.08.2000, petenta nu se afla în perioada de eșalonare a debitului de TVA datorat bugetului de stat ;

Societatea a solicitat acordarea înlesnirii la plată a TVA în data de 23.06.2003, prin cererea, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Brașov, dată la care H.G. 670/1999 era abrogată conform H.G. 874/2002.

Convenția din 15/03.2004 , încheiată de societate cu Direcția Finanțelor Publice Brașov prin care s-au eșalonat la plată debitele restante a fost întocmită în baza prevederilor O.G. nr.40/2002 aprobate prin Legea 491/2002 și a prevederilor O.M.F.P. nr.1048/2002.

Având în vedere prevederile legale menționate și din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că organul de inspecție fiscală a procedat în mod legal în privința calcului accesorilor din perioada 01.12.1999 - 01.08.2000 motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma reprezentând dobânzi aferente debitului TVA .

4. Referitor la suma reprezentând TVA aferent facturii seria.. nr.../28.09.2001.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov este de a stabili dacă susținerile petentei privind modul de înregistrare în contabilitate a facturii seria.. nr../28.09.2001 privind înregistrarea acesteia concomitent în Jurnalul de vânzări și Jurnalul de cumpărări sunt întemeiate sau nu.

Argumentele petentei referitoare la faptul ca factura cu seria .. nr.../28.09.2001a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări cât și în jurnalul de vânzări pe motiv că factura a fost anulată iar programul informatic nu permitea stornarea nu au putut fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Prin adresa din 21.03.2005 s-a solicitat petentei prezentarea: celor 3 exemplare ale facturii; nota contabilă prin care s-a înregistrat în contabilitate anularea facturii în cauză , înregistrată în Registrul jurnal precum și copie după Jurnalul de vânzări și Jurnalul de cumpărări privind înregistrarea acestei facturi.

Petenta prezintă toate exemplarele facturii iar prin adresa din 30.03.2003 transmite documentele (Cartea mare contul 4427 și 4426 aferent lunii sept 2001, copie după jurnalul de cumpărări și Decontul de TVA) privind înregistrarea în contabilitate a sumei reprezentand TVA colectată aferenta facturii în cauza din care a rezultat faptul că suma a fost înregistrată în contabilitate în contul 4426 “ TVA deductibila” fara să fie efectuată stornarea ei sau înregistrarea în contul 4427 “ TVA colectata” așa cum se afirmase.

Având în vedere cele de mai sus se reține faptul că echipa de inspecție fiscală a procedat în mod legal prin neacordarea dreptului de deducere pentru suma reprezentând TVA aferentă unei facturi de livrare de bunuri , înregistrată eronat în contabilitate ca sumă reprezentând TVA deductibilă , motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.185 din O.G..92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată se:

DECIDE

Respingerea contestației formulată de către SC X SRL cu privire la TVA și accesorii aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.