

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr.2/09.03.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. jud.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr. .../12.12.2006, completată cu adresa înregistrată sub nr..../12.01.2007, asupra Deciziei de impunere nr. ... /15.11.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../22.11.2006, comunicată petentei la data de 27.11.2006, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.177 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175, art.176 și art.179 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.35.486/12.12.2006, petenta invocă următoarele:

- societatea comercială contestatoare are ca obiect principal de activitate recuperarea deșeurilor metalice reciclabile, care presupune achiziția unor bunuri și revânzarea lor în următoarele variante posibile:

- colectarea unor bunuri (deșeuri) care, ulterior procedurii de “valorificare” prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001, sunt susceptibile de revânzare, ca atare, în circuitul comercial;

- colectarea unor bunuri (deșeuri) care sunt supuse procedurii de “reciclare” prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 ulterior dezmembrate și valorificate în circuitul comercial ca bunuri distincte și care pot fi utilizate ca piese cu funcționalitate autonomă;

- colectarea unor bunuri (deșeuri) ce sunt ulterior dezmembrate, operațiune prin care se obțin fragmente de materiale feroase și neferoase care se valorifică prin predare la punctele de colectare a fierului vechi;

- societății i s-a imputat faptul că ar fi achiziționat bunuri de la S.C. S.R.L. și S.C. S.A., bunuri care au fost transformate în deșeuri feroase,

- “susținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia 90% din bunurile achiziționate luna iunie 2006 ar fi fost dezmembrate în aceeași lună, nu este susținută prin probe”;

- anunțurile publicitare la care contestatoarea recurgea, în mod constant, pentru a valorifica deșeurile achiziționate, fără a le dezmembra, “probează trei realități incontestabile:

- faptul că S.C. S.R.L. dispunea în mod continuu de stoc însemnat și diversificat de bunuri;

- faptul că unele dintre aceste bunuri au fost vândute, fără a fi dezmembrate, la scurt timp de la achiziție, iar altele au fost trecute în stoc;

- faptul că pentru unele din bunurile aflate în stoc, contestatoarea proceda - după o anumită perioadă de timp și în funcție de cererea clienților - la dezmembrare și vânzare;

- “S.C..... S.R.L. nu era ținută să aplice măsurile de simplificare statuate de dispozițiile art.160¹ din Legea nr.571/2003, atâta timp cât la momentul achiziției nu a urmărit scopul dezmembrării și valorificării deșeurilor”.

În completarea la contestație, făcută prin adresa nr..../02.03.2007, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../06.03.2007, petenta susține următoarele:

- scopul primordial al societății a fost de valorificare a mijloacelor fixe achiziționate, și nu de transformare a acestora în deșeuri, fapt care rezultă din aspectul că o serie de mijloace fixe achiziționate de la terțe persoane au fost revândute ulterior, potrivit facturilor anexate în copie;

- “obiectul contractelor de achiziție încheiate de societatea noastră îl constituia achiziționarea de mijloace fixe, obiecte de inventar, materiale de construcții metalice, și nu acela de cumpărare de deșeuri metalice”, așa cum este și în cazul contractului încheiat cu S.C. S.A.;

- nu neagă faptul că anumite bunuri achiziționate, care ulterior nu au putut fi vândute, au fost dezmembrate și vândute ca deșeuri metalice;

- prezintă “situația vânzărilor de obiecte de inventar și piese, în perioada 01.01.2006-28.02.2007”;

- în cadrul controalelor ulterioare efectuate, respectiv aferente lunilor septembrie - noiembrie 2006, a fost acceptată la rambursare TVA din facturi fiscale cuprinzând bunuri de același gen ca și cele cuprinse în facturile refuzate la rambursare, aferente lunilor aprilie, mai, iunie și iulie, considerând că aceste diferențe sunt datorate schimbării componenței echipei de control și implicit a modului de interpretare a actelor normative în materie și a situației de fapt.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. S.R.L. din loc....., jud.Mureș**, ce a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. aferent lunii iulie 2006, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Târnăveni sub nr..../25.08.2006 - în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală nr.../22.11.2006 și decizia de impunere nr..../15.11.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, s-au constatat următoarele:

fiscale prezentate la pag.4 din raportul de inspecție fiscală în vederea obținerii și valorificării ca deșeuri, respectiv în scopul dezmembrării și valorificării ca deșeuri de metale feroase și neferoase, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, potrivit prevederilor art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea stabilirii realității operațiunilor derulate de S.C. S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. Sebeș, cu adresa nr...../26.09.2006 D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală a solicitat organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P. Alba efectuarea unui control încrucișat la **vizând poveniența bunurilor livrate, modalitatea prin care acestea au ieșit din gestiune și articolele contabile efectuate, realizarea efectivă a livrării de produse, înregistrarea în evidența contabilă a livrărilor efectuate, încasarea sumelor consemnate în facturi, colectarea și achitarea de către furnizor a TVA cuprinsă în facturi.**

În procesul verbal nr...../13.10.2006, anexat în copie la raportul de inspecție fiscală, organele de control din cadrul D.G.F.P. Alba au consemnat că facturile fiscale emise de S.C. S.R.L. Sebeș, care au făcut obiectul controalului încrucișat, sunt înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, TVA colectată aferentă facturilor fiscale în cauză fiind înregistrată în jurnalele de vânzări lunare și deconturile de TVA. Totodată, au precizat că S.C. ... S.R.L. Sebeș a achiziționat bunurile livrate către S.C. S.R.L. de la S.C. ... S.R.L. Strehaia, jud.Mehedinți, valoarea acestor bunuri nefiind achitată până la data încheierii procesului-verbal (13.10.2006).

Având în vedere cele prezentate, organele de control au concluzionat că societatea nu are drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei., suma acceptată la rambursare fiind de lei.

C) Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile petentei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă, pentru bunurile achiziționate constând în recipienți inox, țevă cupru, bare bronz, bare alamă, motoare electrice, burghie uzate, etc., petenta trebuia să aplice taxarea inversă.

În fapt, în perioada 01.07.2006 - 31.07.2006 societatea a achiziționat bunuri materiale (recipienți inox, țevă cupru, bare bronz, bare alamă, motoare electrice, burghie uzate, etc.) în valoare totală de lei din care TVA în sumă de ... lei, în baza a 18 facturi fiscale emise de S.C. S.R.L. , S.C... S.R.L., S.C..... S.R.L. Sebeș, S.C. ... S.R.L. Strehaia, jud.Mehedinți, S.C. ... S.R.L. și S.C. la pag.4 din raportul de inspecție fiscală nr...../22.11.2006) fără a aplica măsurile de simplificare conform prevederilor art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La inspecția fiscală efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Control Fiscal, ce a avut ca obiectiv verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de ... lei pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. întocmit pentru luna iulie 2006, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Tîrnăveni sub nr...../25.08.2006, în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală nr...../22.11.2006 și decizia de impunere nr...../15.11.2006 privind obligațiile

"taxare inversa" în facturile fiscale emise pentru bunurile care se încadrează la alin. (2), **beneficiarul este obligat să aplice taxare inversa**, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversa" în factura fiscală și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)".

În legătură cu prevederile legale anterior precizate, la pct.65¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificate prin Hotărârea Guvernului nr.84/2005, se face precizarea:

“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160¹ alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată. [...]

Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 atât la cumparator, cât și la furnizor este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. În cazul vânzătorului, deducerea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate este similară cu încasarea acesteia, iar la cumparator, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei înscrise în factura de achiziție este echivalentă cu plata acesteia. **Taxarea inversă se poate aplica la fiecare stadiu al circuitului economic, indiferent prin câte verigi se trece**, dar se stopează atunci când nu mai sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 160¹ alin. (1) din Codul fiscal, respectiv când una dintre părți nu este înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]

(8) Livrarile de bunuri prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal, efectuate după data de 1 ianuarie 2005, se consemnează în facturi fiscale de către furnizori, care se întocmesc ca și pentru orice altă operațiune taxabilă, respectiv vor conține și baza de impozitare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, având în plus mențiunea "taxare inversă". [...]

(9) Beneficiarii vor efectua înregistrările contabile obișnuite pentru o achiziție de bunuri sau pentru un avans, după caz, pentru valoarea bunurilor sau, după caz, a avansului, fără taxă pe valoarea adăugată, iar pentru suma taxei pe valoarea adăugată din factura fiscală se efectuează înregistrarea 4426 = 4427. [...]

(12) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. [...]"

Pct.II. 1 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 1 din 18 martie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la accize, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.507/2005, referitor la art. 160¹ alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

cu respectarea normelor de protecție a mediului și a sănătății populației, precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin:

a) reutilizarea în propriile procese de producție;
b) **valorificarea**, cu respectarea prevederilor art. 8, **și comercializarea materiilor prime secundare și, respectiv, a produselor reutilizabile obținute prin reciclare;**

c) **predarea** către agenții economici specializați, autorizați pentru valorificare, a deeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență.

La art.17 din Normele privind procedura de acordare, prelungire, suspendare sau anulare a autorizației de valorificare a deeurilor industriale reciclabile, aprobate prin Ordinul ministrului administrației publice nr.503/2001, se precizează:

“[...] (2) Deținatorul va anexa la documentele de însoțire a marfii și documentul de proveniență a deoeului, prin care se face dovada că el a rezultat din activitatea proprie a agentului economic, și anume: prin procesul de producție, prin activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de utilaje și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casari de mijloace fixe, obiecte de inventar, ambalaje etc.

(3) Prin documente de proveniență, conform [art. 5](#) lit. c) din ordonanța, se înțelege:

a) fioa de magazie a gestiunii de deoeuri, semnată și otampilată de directorul agentului economic - pentru deeurile rezultate din procesele de producție, din activitatea de întreținere și reparații, din dezmembrări de piese și subansambluri, dezmembrări de piese de schimb, casari de obiecte de inventar, ambalaje etc.;

b) procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe (cod 14-2-3/Aa), semnat și otampilat de directorul agentului economic;

c) procesul-verbal de declasare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/Aa), semnat și otampilat de directorul agentului economic.

(4) Agenții economici specializați, autorizați pentru valorificarea deeurilor industriale reciclabile, sunt obligați să solicite deținătorilor, la cumpărare, documentele de proveniență menționate la [art. 17](#) alin. (3) din norme pentru deeurile predate”.

În anexa nr.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 sunt definiți următorii termeni:

Deoeu - orice substanța sau orice produs din categoriile prevăzute în [anexa nr. 1](#), pe care deținatorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze

Colectare - strângerea, sortarea și/sau regruparea (depozitarea temporară) a deeurilor în vederea transportării lor spre valorificare

Valorificare - orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, marunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau alta operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deoeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării

pentru a fi valorificate in forma in care au fost achizitionate, caz in care ar fi trebuit inregistrate in contul 371 "Marfuri". Aceste bunuri au fost transformate in deseuri de inox si deșeu cupru, fapt dovedit de inregistrările contabile efectuate după cum urmează: in intervalul 03.07.-10.07.2006 se inregistraza in evidenta contabila (cont 302) facturile fiscale nr. .../03.07.2006, nr. .../04.07.2006, nr. .../05.07.2006, nr. .../06.07.2006 si nr. .../10.07.2006 emise de S.C. S.R.L., reprezentand recipienti inox, rezervoare inox, sarma cupru etc. fiind date in consum in data de 29.08.2006, intocmindu-se bonul de consum nr..../29.08.2006 si procesul-verbal de declassare nr..../29.08.2006 pentru aceleasi bunuri. S.C. ... S.R.L. are ca obiect principal de activitate "Comert cu ridicata al deșeurilor si resturilor" – cod CAEN si ca incepand cu data de 10.07.2006 aceasta a fost declarata inactiva in Monitorul Oficial nr.593/2006.

Față de susținerea petentei potrivit careia pentru bunurile achiziționate de la S.C. S.A. cum sunt: masini de frezat, strunguri, motoare electrice, masini de gaurit, masini de rectificat, prese, etc, si-a manifestat intentia de vanzare prin publicarea de anunturi in unele *cotidiane locale*, insa demersurile efectuate nu concorda cu modul de reflectare in contabilitate a bunurilor de natura celor mai sus mentionate. Astfel achizițiile acestor bunuri au fost inregistrate in contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"-Gestiunea Deseuri Feroase (petenta nu a desfasurat nici o activitate economica care sa necesite intrebuintarea acestor materiale) si nu in contul 371"Marfuri", cont care reflecta intrarea respectiv iesirea de "*bunuri pe care entitatea le cumpara în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii*" conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene. In perioada aprilie 2006 - mai 2006 petenta a introdus in procesul de dezmembreare si valorificare ca deseuri conform proceselor-verbale de declassare, bunuri de natura celor mai sus mentionate, in speta masini de gaurit, rectificat, sablat, strunguri, freze etc.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia doar o parte ne semnificativa din deseurile achizitionate in luna iulie 2006 a fost efectiv fragmentata cea mai mare parte dintre ele aflandu-se in stoc, organele de control precizeaza ca petenta recunoaste ca bunurile in cauza sunt de natura deșeurilor, constatările organelor de control fiind argumentate de inregistrările contabile efectuate de societate, prezentate in anexele la Raportul de inspectie fiscala nr. .../22.11.2006. De asemenea bunurile achizitionate care au in compozitia lor cupru si inox au fost dezmembrate pentru a fi valorificate ca si deseuri, in special pe piata externa, in acest sens existand contracte ferme, la data controlului, conform documentelor puse la dispozitie, stocul de astfel de bunuri fiind neînsemnat.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, întrucât petenta nu a aplicat măsurile de simplificare impuse de legiuitor pentru deținătorii de deșuri, rezultă că în mod corect organele de control au constatat că unitatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în facturile fiscale primite de la furnizori, fapt pentru care contestația petentei urmează a fi