

DECIZIA nr. 28 din 27.05.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul ADMINISTRAȚIEI FINANTELOR PUBLICE PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII Tulcea asupra contestației formulată de SC D SA din Tulcea, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr... emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr... privind soluționarea rambursării sumei negative de TVA în cuantum de .. lei.

SC D SA contestă și măsurile stabilite de ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE PENTRU CONTRIBUABILI MIJLOCII A MUN. TULCEA prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....

Organul de soluționare nu se investește cu soluționarea în acest caz, întrucât în conformitate cu prevederile pct. 5.2 privind alte acte administrative fiscale, din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.519/2005, art. 209, alin. (2) din O.G.92/2003 prevede:

"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală în raport de data primirii de către petentă a Deciziei de impunere nr..., respectiv 10.04.2008 (cf. datei înscrisă pe confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei) și data înregistrării contestației la A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv 25.04.2008.

Contestația este semnată și ștampilată de titularul dreptului procesual conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, SC D SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..., emisă în baza R.I.F. parțială nr.... privind soluționarea sumei negative de TVA în cuantum de ... lei, motivând următoarele:

- pentru suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă sumei de ... lei , pe care organele de control au constatat-o ca fiind minus în gestiune, petenta arată

că **"nu se poate considera că suma de ... lei**, care reprezintă o eroare de înregistrare contabilă respectiv de calcul al prețului mediu ponderat, ar putea **reprezenta** totodată și **minusuri în gestiune care să** fie astfel asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plata și să nu dea dreptul de colectare a TVA aferent acestei sume", deoarece "în perioada 2004-2005 societatea D nu a înregistrat corect descărcarea de gestiune aferentă stocurilor de grâu consum, rapiță pentru ulei și porumb, vândute, figurând cu diferențe între cantitatea intrată și cantitatea ieșită și stocul existent", în parte, aceste erori fiind corectate la inventarierea din 2006;

- pentru suma de **... lei** reprezentând: ... lei declarare eronată a TVA deductibil aferentă parțial lunilor mai-iunie 2006 și suma de ... lei declarare eronată a TVA colectată aferentă lunilor ianuarie-februarie 2006, conform jurnalelor de cumpărări și de vânzări și a evidenței contabile, petenta consideră că organele de control fiscal nu au precizat temeiul de drept conform căruia a fost colectat TVA în sumă de ... lei;

- pentru suma de **... lei** reprezentând TVA aferent facturii 0284781/04.12.2006 în valoare totală de ... lei, cu mențiunea "taxare inversă" emisă de societate către Primăria mun. București, organul de control considerând că nu avea dreptul la măsuri simplificate, petenta, mergând pe principiul **"este permis ceea ce legea nu interzice în mod expres"**, susține că:

-la data efectuării tranzacției, atât furnizorul D S.A., cât și Primăria mun. București ca beneficiar, erau persoane juridice impozabile înregistrate ca plătitoare de TVA, și depune în sprijinul afirmației sale la dosarul cauzei: Procesul Verbal nr... încheiat de DGFP București privind controlul încrucișat efectuat la Primăria mun. București la solicitarea DGFP Tulcea, adresa nr... ca răspuns la adresa nr. 49352/14.04.2008 prin care petenta solicită lămuriri privind calitatea de plătitor de TVA a Primăriei mun. București, precum și un extras de pe site-ul www.mfinanțe.ro;

- **"neînscierea de către furnizor a codului de înregistrare ca plătitor de TVA al beneficiarului pe factura fiscală nr.028478/4.12.2006, la rubrica cumpărător, nu denaturează conținutul fiscal al operațiunii respective și nu poate duce la înlăturarea aplicării dispozițiilor imperative de aplicare a măsurilor de simplificare**, atâta timp cât pe factura respectivă există mențiunea **"TAXARE INVERSĂ CF. ART.160 C.F."**;

- **"nemenționarea codului de înregistrare ca plătitor de TVA al Primăriei Municipiului București în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.2149/4.12.2006 nu constituie un element care să ducă la înlăturarea obligativității aplicării în speță a măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 Cod fiscal"**, petenta considerând că "Menționarea codului fiscal 4267117 în contract este făcut exclusiv în scopul identificării părților semnatare ale contractului de vânzare-cumpărare și nu în scopul emiterii ulterioare a

facturii fiscale " întrucât **"Factura și contractul sunt două înregistrări independente"** iar art.160 nu impune cerințe exprese în acest sens;

- petenta consideră că **"nu are relevanță stabilirea calității Primăriei Municipiului București de persoană înregistrată ca plătitor de TVA"** nici faptul că "plata contravalorii facturii fiscale nr. 0284781/4.12.2006 a fost făcută de către Primăria Municipiului București din contul de Trezorerie, cont la care aceasta era înregistrată cu codul fiscal ..." deoarece o persoană juridică poate avea mai multe coduri de înregistrare fiscală și un singur cont bancar doar pe unul dintre ele, sau mai multe conturi bancare pe același cod fiscal;

-privind "corectarea facturii fiscale de catre D S.A. în sensul menționării exprese a codului de plătitor da taxă pe valoarea adăugată al Primăriei Municipiului București ...", acest fapt "reprezentând o eroare materială și nu o eroare valorică", petenta consideră că nu există nici o normă legală care să interzică corectarea erorilor materiale în timpul desfășurării controlului fiscal;

Față de motivele prezentate mai sus, petenta consideră că "în mod corect a aplicat măsurile de simplificare" și solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..., în sensul admiterii la rambursare a sumei de ... lei.

II.Urmare inspecției fiscale efectuate la SC D SA, asupra sumei negative în cuantum de ... lei solicitate la rambursare prin decontul aferent lunii iulie 2007, după la AFP pentru Contribuabili Mijlocii Tulcea sub nr.6738/26.11.2007, organele de control fiscal au întocmit R.I.F. parțială nr... prin care au stabilit că societatea nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de ... lei.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Tulcea este investită să se pronunțe dacă Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tulcea a stabilit în conformitate cu prevederile legale că SC D SA din Tulcea nu are dreptul la deducere (respectiv la rambursare) TVA în sumă totală de ... lei.

In fapt, orgnele fiscale din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii al Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tulcea au efectuat o inspecție fiscală la SC D SA din Tulcea, verificând realitatea sumei negative în cuantum de ... lei, solicitată la rambursare prin Decontul de TVA nr. 8639/27.08.2007 aferent lunii iulie 2007.

Concluziile controlului au fost consemnate în RIF parțială nr..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2006 - 31.07.2007.

În urma verificării efectuate, organele de control fiscal au constatat că pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu avea dreptul să aplice măsurile simplificate, ceea ce a influențat în mod eronat modul de calcul al TVA colectată, de SC D SA Tulcea și stabilesc un debit suplimentar, diminuând TVA de rambursat cu suma de ... lei.

Petenta contestă debitul stabilit suplimentar și înregistrează la DGFP Tulcea-AFP pentru Contribuabili Mijlocii contestația sub nr..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..., emisă în baza constatărilor RIF parțială ...

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Lg.571/2003 privind Codul fiscal, H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Lg.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene.

*Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă minusului în gestiune în sumă de ... lei constatat în urma inventarierii efectuate în baza Deciziei nr... deși societatea a considerat-o cheltuială nedeductibilă pentru calculul impozitului pe profit, (așa cum reiese din registrul de evidență fiscală aflat în copie dosarul cauzei), întrucât:

- potrivit prevederilor art.128, alin.(4) din Lg.571/2003 "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)";

- petenta susține că de fapt pentru perioada 2004-2005 nu a înregistrat corect descărcarea de gestiune aferentă stocurilor de grâu, rapiță și porumb, figurând cu diferențe între cantitatea intrată și cantitatea ieșită și stocul existent, iar suma de ... lei reprezintă de fapt o "eroare de înregistrare contabilă, respectiv de calcul al prețului mediu ponderat", petenta, deși a tratat aceste diferențe provenite din neaplicarea corectă a metodelor de calculare a costului ca o lipsă în gestiune, respectiv diferența provenind din neutilizarea aceleiași metode de determinare a costului pentru stocurile deținute, societatea petentă nu ține cont de prevederile art.6 și art.7 din Legea contabilității nr.82, republicată cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

-ART.6(1) "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ";

- ART.7 (3) "Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile".

- potrivit prevederilor pct.131 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene:

- (1) "La ieșirea din gestiune a stocurilor și a altor active fungibile, acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:

.....

b)metoda costului mediu ponderat - CMP;

.....

(4) Metoda "costului mediu ponderat" (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.

.....

(6) Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elementele similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații:

-motivul schimbării metodei, și

-efectele sale asupra rezultatului.

(7) O entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare.Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată."

Având în vedere cele de mai sus și faptul că petenta nu a menținut metoda aplicată iar modul de calcul al costului stocului nu a fost în conformitate prevederile legale incidente în speță, rezultă că organele fiscale de control au considerat în mod legal suma de ... lei ca fiind cheltuieli nedeductibile și urmează a fi respinsă contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

*Referitor la suma de ... lei TVA colectată de organele de control fiscal, petenta solicită precizări privind temeiul de drept avut în vedere în Decizia de impunere nr..., invocând prevederile art.43, alin.2, lit.f din O.G. 92/2003R, se reține:

- potrivit prevederilor art.158 din Legea nr. 571/2003 R (1)"Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe

valoarea adăugată, prevăzute la art.156 alin.(2) și (3), la organul fiscal competent ".....

-la art.156 din același act normativ, se precizează:

(2) "Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147(cu 1)alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

Astfel: - suma de ... lei reprezintă: ... lei declarare eronată a TVA deductibil aferentă parțial lunilor mai-iunie 2006 și ... lei declarare eronată a TVA colectată aferentă lunilor ianuarie și februarie 2006, conform jurnalelor de cumpărări și de vânzări și evidenței contabile.

* Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă facturii 0284781/4.12.2006 în valoare totală de ... lei, cu mențiunea "taxare inversă", întrucât:

-pe contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..., pe factura fiscală nr.0284781/04.12.2006 (anexa 9-aflată în copie la dosar), cât și pe documentul de plată este trecut codul de înregistrare al cumpărătorului fără atribut R, ori în conformitate cu prevederile art. 160¹, din Lg.571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"(1)Furnizorii și beneficiarii bunurilor 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 ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

.....

(5)De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii."

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.65¹, prevăd:

(1)Condiția obligatorie prevăzută la art.160¹ alin.(8) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Nu se aplică taxare inversă în cazul în care vânzătorul sau cumpărătorul nu este persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni aplicându-se regimul normal de taxă pe valoarea adăugată.";

-DGFP TULCEA prin adresele 10659/31.10.2007 și 12060/04.12.2007 solicitată DGFP a mun. București, AFP sector 5, efectuarea unei verificări

încrucișate la Primăria mun. București, cu domiciliul fiscal în București, b-dul Regina Elisabeta, nr.47, sector 5, CUI 4267117, asupra facturii nr. 0284781/04.12.2006 cu mențiunea "taxare inversă", în valoare totală de ... lei, TVA aferentă ... lei, privind înregistrarea acesteia în evidența contabilă, în jurnalul de cumpărări, în jurnalul de vânzări și dacă au fost îndeplinite condițiile de aplicare a măsurilor simplificate, respectiv "taxare inversă".

DGFP a mun. București-APF sector 5 prin adresa nr.11626/11.01.2008, înregistrată la DGFP Tulcea-AFP pentru Contribuabili Mijlocii sub nr.586/21.01.2008, transmite constatările consemnate în Procesul Verbal nr...(aflat în copie la dosarul cauzei) încheiat la Primăria mun.București, în care se precizează:

"PRIMĂRIA MUNICIPIULUI BUCUREȘTI este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având cod fiscal RO 10210948, pentru următoarele activități:vânzări de active, servicii-de parcare, servicii de asociere privind folosirea spațiilor deținute."

"PRIMĂRIA MUNICIPALITĂȚII BUCUREȘTI prezintă ca documente justificative de aprobare a achiziționării terenului din B-dul Tudor Vladimirescu nr.76-78, sector 5:

- Bugetul Rectificat pe anul 2006-LISTA-obiectivelor de investiții pe anul 2006, cu finanțare integrală sau parțială de la buget, în care sunt prevăzute ca obiective la punctul B. Lucrări noi, poziția 84.02.03.03 - Străzi, respectiv: Modernizare străzi și linii de tramvai - unde este prevăzută ca sursă de finanțare bugetul local."

Deasemenea, în Procesul verbal nr..., se precizează:

"Menționăm că în contractul de vânzare-cumpărare întocmit de către părți a fost stipulat codul fiscal nr... în loc de

-Din nota explicativă dată de D-na B în calitate de Director Executiv în cadrul Direcției Financiar Contabilitate (existentă la dosarul cauzei) reiese că înscrierea în contractul de vânzare-cumpărare a codului fiscal ... în loc de codul fiscal ... este o greșeală de redactare.

-Ulterior, codul fiscal nr... trecut pe factura emisă de D SA a fost corectat. A fost tăiat codul fiscal ... și trecut ... rectificarea fiind semnată și ștampilată de D SA. "

Din citatele prezentate mai sus (anexa 1-copie a Procesului verbal nr...) nu rezultă calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, a Primăriei mun.București pentru operațiunea de achiziționare a terenului din B-dul Tudor Vladimirescu nr.76-78, sector 5, ci doar pentru activitățile subliniate mai sus:

-petenta nu a întocmit un Act adițional la Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.2149/04.12.2006 în vederea rectificării codului unic de înregistrare din ... în ...;

-Primăria mun. București a făcut decontarea facturii în cauză (nr.0284781/ 04.12.2006), cu mențiunea "taxare inversă" emisă de petentă, prin

contul de Trezorerie avînd drept CUI 4267117-de neplătitor de TVA - cf. extrasului de cont din data de 28.12.2006 care atestă încasarea facturii și prezentat în anexa 13, așa cum menționează organul de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației;

-la modificarea facturii fiscale nr.0284781/04.12.2006 (în timpul controlului) nu s-a ținut cont de prevederile art.159, alin.1 din Lg.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind corectarea documentelor, care la lit. b) precizează:

"în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile curente, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat."

* Referitor la mențiunea MEF, din adresa nr.280757/17.04.2008, "Primăria Municipiului București era deja înregistrată ca plătitor de TVA pentru activitățile sale taxabile desfășurate, astfel că aceasta avea posibilitatea să folosească acest cod pentru orice operațiune taxabilă, inclusiv pentru achizițiile efectuate ", ca răspuns la adresa nr.49352/14.04.2008 prin care petenta solicită lămuriri privind calitatea de plătitor de TVA a Primăriei mun. București, se reține :

- petenta nu prezintă MEF în adresa mai sus menționată corect și real toate aspectele situației (nu specifică că inițial au întocmit o factură cu cod fiscal fără atribut R , că în contractul de vânzare-cumpărare, CUI al Primăriei mun. București era cod fiscal tot fără R).

-din cele prezentate de însuși contestatar, codul de plătitor de TVA al Primăriei Municipiului București nu a fost înscris pe nici un document care a stat la baza desfășurării operațiunii economice la care se face referire, respectiv operațiunea de achiziționare a terenului.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, rezultă că organele de control au colectat în conformitate cu prevederile legale TVA aferentă facturii mai sus menționate, în valoare de ... lei și urmează a se respinge contestația pentru această sumă.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul art.216, alin.1 din O.G. 92/21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Organul de soluționare a contestațiilor nu se investește cu soluționarea contestației formulată de SC D SA împotriva Dispoziției privind

măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..., întrucât potrivit prevederilor art.209, alin.4 din O.G.92/2003 R "Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

Art.2 Respingerea ca neântemeiată a contestației formulată de SC D SA Tulcea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..., privind suma totală de ... lei, reprezentând TVA de rambursat.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea-secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV