

DECIZIA NR. 31 / ...2008
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. A S.A. Alba Iulia,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...**2008**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. A S.A., cu sediul în Alba Iulia, str. ..., nr. ..., împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia - Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația a fost înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost comunicate petentei în data de ..., după cum menționează organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de directorul general al societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. A S.A. Alba Iulia invocă următoarele în susținerea cauzei:

În luna februarie 2007, S.C. A.C. S... a emis societății contestatoare un număr de 10 facturi în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de S lei; conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat între cele două societăți,

termenul de plată al facturilor era de 12 zile lucrătoare de la data emiterii facturii de către vânzător.

Tot în luna februarie 2007, S.C. A S.A. a emis către P un număr de 10 facturi în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de S1 lei, facturi care aveau termen de încasare 10 zile calendaristice de la data semnării procesului verbal de predare-primire.

Pe toate facturile întomite atât de S.C. A.C., cât și de S.C. A S.A. a fost înscris "avans marfă".

În consecință, societatea contestatoare a colectat TVA în sumă de S1 lei și a dedus TVA în sumă de S lei.

Conform raportului de inspecție fiscală, s-a luat în considerare doar TVA colectat, chiar dacă, conform Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 146 alin. (1):

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să-i fie prestate în beneficiul său, să dețină factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)", iar conform art. 155 alin. (1):

"Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă."

Astfel, contestatoare solicită reanalizarea situației în care a dedus și a colectat TVA în aceeași perioadă (TVA colectat mai mare), iar în raportul de inspecție fiscală s-a luat în considerare doar TVA colectat, urmând ca la data depunerii următorului decont să fie solicitată rambursarea sumei menționate de organele de control, lucru ce duce la calcularea de majorări și penalități de întârziere.

Mai mult decât atât, cele două societăți implicate, respectiv S.C. A.C. și S.C. P, au colectat, respectiv dedus TVA-ul corespunzător.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ... fiind o inspecție fiscală parțială în vederea soluționării decontului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. ... / ..., pentru suma de ... lei.

Perioada supusă verificării a fost ianuarie - februarie 2007.

La cap. III “Constatări fiscale”, organele de inspecție fiscală au inserat următoarele:

În cadrul procedurii de control au fost verificate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului, respectiv:

- chitanțe, ordine de plată, alte documente de plată, verificate prin sondaj;

- facturi fiscale;

- jurnale de vânzări și cumpărări;

- deconturile de TVA pentru lunile ianuarie și februarie;

- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;

- declarațiile privind obligațiile de plată față de bugetul de stat consolidat;

- balanțe de verificare pentru lunile ianuarie și februarie 2007.

TVA deductibil:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este justificat cronologic, conform prevederilor art. 146 pct. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- cu facturi fiscale pentru: achiziții de marfă, prestări servicii, avans achiziționare mijloace de transport, lucrări de investiții.

În perioada verificată, societatea defășoară activitate de comerț cu produse din carne.

Cu privire la suma care face obiectul contestației, organele de control au constatat că, în luna februarie 2007, societatea înregistrează în contabilitate un număr de 10 facturi emise de S.C. A.C. - partener autorizat Daimler Crysler și Ford, societate din localitatea S..., facturi reprezentând avans pentru achiziționarea unui număr de 10 autoturisme Ford New Transit, valoarea totală a acestora fiind de ... lei, din care TVA în sumă de S lei.

Societatea înregistrează facturile în cauză prin următorul articol contabil:

%	=	404 “Furnizori de imobilizări”
409 “Furnizori debitori”		
4426 “TVA deductibil”		

Din verificarea efectuată asupra viramentelor bancare și așa după cum reiese din evidența contabilă a societății (fișa analitică partener), s-a constatat că aceste avansuri nu au fost achitate în luna februarie 2007.

Astfel, la întocmirea facturilor în cauză de către societatea emitentă, nu au fost respectate prevederile Legii nr. 571 / 2003, modificată și completată prin Legea nr. 343 / 2006, art. 155, alin. (1), care prevede că pentru suma avansurilor încasate, societatea avea obligația să emită factura cel mai târziu până în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile și să menționeze data încasării avansului, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 155 alin. (5) lit. 1).

De asemenea, nu au fost respectate, la întocmirea facturilor respective, prevederile Legii nr. 82 / 1991 republicată, art. 6 alin. (1), unde se stipulează că orice operațiune economico financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în acest caz avansurile respective nu au fost încasate de societatea emitentă, iar operațiunea înscrisă în aceste facturi nu este corectă.

Drept consecință, organele de control nu au acordat drept de deducere în luna februarie 2007 pentru suma de 132.322 lei, reprezentând TVA-ul aferent facturilor emise de S.C. A.C. S.A.

Prin actul de control se mai menționează că avansurile facturate în luna februarie 2007 au fost achitate în lunile următoare.

Ca urmare, exigibilitatea TVA-ului și implicit dreptul de deducere intervine la data plății efective a sumelor reprezentând avansuri.

Deoarece la data de 31.12.2007 operațiunile cu furnizorul în cauză au fost încheiate, societatea va putea prelua TVA-ul în sumă de S lei în următorul decont de TVA, la rândul regularizării TVA deductibil.

TVA colectat

În perioada supusă verificării, contribuabilul a înregistrat în principal venituri din comerțul en gros cu carne, aditivi, amelioratori.

De asemenea, societatea înregistrează venituri din închirierea spațiilor comerciale deținute, pentru care deține contracte de închiriere.

Organul de inspecție fiscală face mențiunea că, în luna februarie 2007, societatea înregistrează în mod eronat TVA colectat în sumă de S1 lei, prin emiterea de facturi fiscale către S.C. P S.R.L. B..., pentru cele 10 autoturisme (Ford Transit), în sumă de ... lei.

În mod eronat S.C. A S.A. înscrie pe fiecare factură explicația “avans Ford”, deși, așa cum rezultă din evidența contabilă, în luna februarie 2007 nu încasează suma facturată.

Operațiunile în speță au fost înregistrate în contabilitate după cum urmează:

4111	=	%
		419
		4427

În conformitate cu Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 134.2, alin. (2), lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

În conformitate cu art. 134.2 alin. (2) lit. b), exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu

actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. A S.A. Alba Iulia beneficiază în luna februarie 2007 de dreptul de deducere a TVA în cuantum de S lei aferentă facturilor emise de S.C. A.C. S.A. Sibiu, în condițiile în care TVA-ul respectiv provine din facturi reprezentând avansuri, care nu au fost achitate de societatea contestatoare în luna în care au fost emise.

În fapt, după cum se menționează și prin actul de inspecție fiscală, societatea înregistrează în luna februarie 2007 în contabilitate un număr de 10 facturi emise de S.C. A.C. S.A. Sibiu - partener autorizat Daimler Chrysler și Ford, facturi reprezentând avans pentru achiziționarea unui număr de 10 autovehicule Ford New Transit.

Înregistrarea în contabilitate a respectivelor facturi s-a reflectat prin următoarea înregistrare contabilă:

%	=	404 "Furnizori de imobilizări
409 "Furnizori debitori"		
4426 "TVA deductibil"		

Valoarea totală a facturilor respective a fost de ... lei, din care TVA în cuantum de S lei.

Procedând la verificarea viramentelor bancare înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei (fișa analitică partener), organele de inspecție fiscală au constatat că avansurile respective nu au fost încasate până la finele lunii februarie 2007.

Cu toate că încasarea avansurilor respective nu a devenit efectivă în cursul lunii februarie 2007, agentul economic a procedat al deducerea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S lei.

La art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și compeltările ulterioare, se precizează că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Exigibilitatea TVA este reglementată la art. 134.2 din Codul fiscal, după cum urmează:

"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei ientervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. (...) Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora."

Așadar, din textele de lege menționate în cele de mai sus, rezultă în mod clar, fără echivoc, faptul că S.C. A S.A. nu avea drept de deducere în luna februarie 2007 pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de S lei înscrisă în cele 10 facturi reprezentând avansuri, înregistrate în contabilitate în cursul lunii februarie 2007, atâta timp cât nu s-a efectuat plata contravalorii acestor avansuri în cursul lunii februarie 2007, dreptul de deducere intervenind o dată cu plata avansului.

După cum se menționează prin raportul de inspecție fiscală, din fișa partenerului A.C. S.A. Sibiu, emisă pentru perioada ianuarie - decembrie 2007 și până la data efectuării controlului, avansurile facturate în luna februarie au fost achitate în lunile următoare, exigibilitatea TVA-ului aferent celor 10 facturi și, implicit, dreptul de deducere, intervenind la data plății efective a acestora.

De altfel, întrucât s-a constatat că la data de 31.12.2007 operațiunile cu furnizorul S.C. A.C. S.A. sunt încheiate, organele de control, prin raportul de inspecție fiscală, au acordat dreptul societății de a prelua TVA-ul în sumă de S lei în următorul decont de TVA, la rândul regularizării, TVA deductibil.

Facem mețiunea că, în ceea ce privește întocmirea facturilor de avansuri, emitentul acestora nu a respectat prevederile Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 155 alin. (1), care prevede că pentru suma avansurilor **încasate** societatea avea obligația să emită facturi cel mai târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile și să menționeze data încasării avansului, după cum se prevede la art. 155 alin. (5) lit. 1) din același act normativ.

În ceea ce privește faptul că S.C. A S.A., la rândul său, în aceeași lună februarie 2007, a emis facturi de avansuri către S.C. P S.R.L. București, în sumă totală de ... lei, aferent cărora a colectat TVA în sumă de S1 lei, deși nu a încasat contravaloarea acestora, facem următoarele precizări:

Conform prevederilor Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 134.2 alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

În cazul avansurilor, după cum am arătat anterior, exigibilitatea taxei intervine în momentul încasării acestora, conform prevederilor art. 134.2 alin. (2) lit. b).

Astfel, se constată că, în mod eronat societatea contestatoare a facturat aceste avansuri și a colectat TVA aferente acestora, anterior încasării efective a contravalorii lor, însă *“orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau alt document asimilat, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă”*, după cum se prevede la pct. 58 alin. (1) din H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la art. 150 alin. (3) din Codul fiscal se precizează că **orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata taxei.**

În conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, S.C. A S.A., precum și S.C. A.C. S.A. Sibiu, aveau obligația de a colecta și a plăti taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor înscrise în facturi, chiar dacă aceste avansuri nu au fost încasate.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. A S.A. Alba Iulia pentru TVA în sumă de **S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,