

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI P R A H O V A
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 16 din 20 februarie 2009
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. “...” S.R.L.
din municipiul ... judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Administratia Finantelor Publice a Municipiului ... - Activitatea de Inspectie Fiscală**, prin adresa **nr. ... din ... ianuarie 2009** – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... ianuarie 2009**, în legătură cu contestatia **Societății Comerciale “...” S.R.L. din municipiul ..., judetul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... din ... noiembrie 2008**, act administrativ fiscal emis de **A.F.P.M. ...**, precum și împotriva **Raportului de inspectie fiscală** încheiat la data de ... noiembrie 2008, **comunicate societății comerciale** în data de **... decembrie 2008**.

În conformitate cu prevederile **art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, **A.F.P.M. ...** a transmis **Dosarul contestatiei** către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările și completările ulterioare, respectiv **transmiterea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, prin poștă - conform **.../... decembrie 2008/Oficiul Postal ...**, înregistrată la A.F.P.M. ... sub **nr. .../... decembrie 2008**, precum și **încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Ulterior, prin **adresa** depusă și înregistrată la A.F.P.M. ... sub **nr. .../... februarie 2009**, iar la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... februarie 2009**, societatea comercială contestatoare **a transmis copii ale documentelor justificative care susțin punctul de vedere cuprins în contestatia inițială**.

Societatea Comercială “...” S.R.L. are **domiciliul fiscal** în **municipiul ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova**, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub **nr. J29/.../...** și are codul unic de înregistrare **...** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de **... lei** - **din care:**

- **Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** **... lei;**
- **accesorii (majorări de întârziere) aferente T.V.A.** **.... lei.**

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subscrisa SC ... SRL, [...], formulez următoarea :

CONTESTATIE

Împotriva DECIZIEI de impunere [...] nr..../....11.2008, referitoare la următoarele obligatii de plată suplimentare:

-TVA ... lei

-majorări de întârziere TVA ... lei

Motivul de fapt:

În data de ...11.2008 a fost încheiat Raportul de inspectie fiscală [...] nr.... /....11.2008, [...].

Controlul desfășurat a constatat (pag.... din raportul fiscal) că în perioada februarie 2008-mai 2008, SC ... SRL a încasat sume de bani "în numerar si evidentiata de către societate în registrul de casă la perioadele la care se referă" în valoare totală de ... înregistrate în contul contabil 462 "Creditori diversi" pe bază de contracte de creditare de la diverse persoane fizice interpretând în mod unilateral că acestea "reprezentând însă avansuri achitate în numerar si reprezentând contravaloarea parțială a cotei de imobil achiziționată așa cum am arătat anterior" prin antecontractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr..../....11.2008.

Temeiul de drept:

În drept considerăm ca netemeinic si nelegal modul de calcul si obligatia de plată a acestor sume suplimentare mai sus mentionate din următoarele motive:

1. Sumele încasate de SC ... SRL pe baza contractelor de creditare au reprezentat împrumuturi si au fost corect înregistrate

Începând cu luna februarie 2008, SC ... SRL a împrumutat diverse sume de bani pentru finalizarea unui obiectiv de investitii, pe bază de contracte de creditare de la diverse persoane fizice.

Sumele așa cum precizează si organul de control în raportul de inspectie fiscală au fost încasate "în numerar si evidentiata de către societate în registrul de casă la perioadele la care se referă" conform Regulamentului operatiunilor de casă si au fost înregistrate în contul contabil 462 "Creditori", conform planului de conturi aprobat prin OMFP nr.1752/2005.

În acest mod SC ... SRL a respectat Legea nr.82/1991, art.6, alin.1, [...].

Conform prevederilor Codului fiscal, art.141, alin.2, lit.a, pct.1 "acordarea si negocierea de credite" este scutită de TVA, societatea corect neînregistrând TVA colectată.

În această perioadă societatea a întocmit si depus deconturile de TVA si declaratiile obligatorii, fapt consemnat si de organul de control.

În luna decembrie 2008, SC ... SRL a restituit împrumuturile primite de comun acord cu părțile din contract, aceste operatiuni fiind înregistrate în evidentele contabile ale societății.

2. Interpretarea de către organul de control, fără temei legal si prin aprecieri subiective a antecontractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr..../....11.2008.

Asa cum s-a arătat si în raportul de inspectie fiscală pag...., perioada verificată a fost octombrie 2005-septembrie 2008, perioadă în care sunt opozabile contractele de creditare mai sus mentionate.

Conform principiilor reglementate prin Codul civil si Codul comercial, el dispune numai pentru ceea ce se mentioneazã expres, în afara cazului când se precizeazã altfel. Cum părțile nu au precizat în continutul lui altã aplicabilitate, organul de control nu se subrogã părților în contract dându-i o altã interpretare.

De asemenea, conform teoriei contractelor, niciun contract nu poate fi asimilat sau interpus altui contract, decât dacã părțile, prin acordul lor de vointã exprimat în aceeași modalitate de întocmire a lor își exprimã aceastã intentie în mod explicit.

Contractele de creditare societate au obiect distinct "creditarea societãtii...pentru efectuarea plãților curente" diferit de cel al antecontractului de vânzare cumpãrare autentificat sub nr.../...11.2008.

Încasãrile de sume în numerar de cãtre SC ... SRL în perioada februarie 2008-septembrie 2008 au fost înregistrate cronologic sistematic la datele în care s-au încasat, conform Legii contabilitãtii nr.82/1991, art.6, alin.1 (mentionat mai sus), [...]. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... noiembrie 2008, respectiv din Raportul de inspectie fiscalã încheiat la data de ... noiembrie 2008 - anexã la aceasta, rezultã urmãtoarele:

* – **Inspectia fiscalã din ... noiembrie 2008** a avut ca obiectiv al controlului **verificarea modului de constituire, evidentiere, declarare si virare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat la S.C. "...” S.R.L. ... pentru perioada octombrie 2005 - septembrie 2008**, printre care si cea privind **taxa pe valoarea adãugatã**.

În urma verificarii efectuate s-a întocmit **Raportul de inspectie fiscalã din ... noiembrie 2008**, în care, la **CAPITOLUL III - Constatãri Fiscale** - pag. ..., **s-a consemnat (citãt):**

"[...] B. Taxa pe valoarea adãugatã

[...] În ceea ce priveste t.v.a. colectatã

[...] Din verificarea actelor si documentelor puse la dispozitie de cãtre reprezentantul legal al societãtii, s-a constatat faptul cã unitatea nu a colectat taxa pe valoarea adãugatã în sumã de ... lei, aferentã unor sume de bani încasate de cãtre S.C. ... S.R.L. ..., în numerar si evidentierte de cãtre societate în registrul de casã la perioadele la care se referã, contrar prevederilor art.134 si art.134², alin.(1) si alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal [...].

Astfel, în baza unui antecontract de vânzare-cumpãrare autentificat sub nr... din data de11.2007, subscrisa S.C. ... S.R.L. vinde persoanei fizice ... o cotã de ½ din imobilul situat în ..., str.... nr...., pretul vânzãrii imobilului (teren+constructie în curs de edificare) fiind de ... lei, fãrã t.v.a., iar pretul final va fi cel rezultat din însumarea pretului actual cu cheltuielile efectiv realizate pãnã la terminarea lucrãrilor.

În ceea ce priveste plata, aceasta se va face pentru valoarea actualã pãnã la încheierea contractului de vânzare/cumpãrare, iar celelalte cheltuieli pentru terminarea constructiilor, pe mãsura efectuãrii lor, în cote de ½ pentru fiecare coindivizar.

Unitatea a pus la dispozitia organului de control contractele de creditare societate cu persoana fizicã, prin care a evidentiãt în contul contabil 462"Creditari diversi" în perioada februarie – mai 2008 suma totalã de ... lei, aceste sume reprezentând însã

avansuri achitate în numerar și reprezentând contravaloarea parțială a cotei de imobil achiziționată așa cum am arătat anterior.

Art. 134 și art.134², alin.(1) și alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...], precizează următoarele:

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile.

Fată de cele prezentate, la control a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ... lei.

În ceea ce privește t.v.a. de plată/recuperat

[...] La control, urmare celor prezentate anterior, fată de t.v.a. de recuperat stabilită de către societate, s-a stabilit în sarcina societății t.v.a. de plată în sumă de ... lei.

[...] În conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, Republicată, [...], pentru t.v.a. de plată stabilită suplimentar la control în cuantum de ... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei. [...]."

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

* – Prin **Raportul de inspecție fiscală din ... noiembrie 2008** încheiat la S.C. "... S.R.L. Ploiesti de organele de inspecție fiscală aparținând A.F.P.M. ... - A.I.F., **a fost verificată perioada octombrie 2005 - septembrie 2008** în ceea ce privește modul de constituire, evidentiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cea privind **taxa pe valoarea adăugată**.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este "Comertul cu amănuntul în magazine specializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun" - cod CAEN 5211.

În urma inspecției fiscale, s-au constatat următoarele:

În perioada februarie - mai 2008, în **registru de casă** al societății comerciale este consemnată **încasarea sumei totale de ... lei** - urmare **contractelor de creditare nr. .../...02.2008** (... lei), **nr. .../...03.2008** (... lei), **nr. .../...04.2008** (... lei) și **nr. .../...05.2008** (... lei) încheiate între Dl ... - în calitate de **creditor** și S.C. "... S.R.L. - în calitate de **beneficiar**, sume care au fost evidentierte în contabilitate în soldul contului **462 "Creditori diversi"** (5311 = 462).

Organele de inspecție fiscală au apreciat însă că suma de ... lei reprezintă în fapt avansuri achitate de Dl ... societății comerciale în contul Antecontractului de

vânzare-cumpărare a cotei de ½ dintr-un imobil, autentificat sub **nr. .../....11.2007** de Notar Public

În acest document se menționează că S.C. "... " S.R.L. vinde persoanei fizice ... jumătate din imobil (teren + construcție în curs de edificare) la pretul de ... lei fără TVA, iar plata se va face pentru valoarea actuală până la încheierea contractului de vânzare-cumpărare.

În consecință, au stabilit că **societatea comercială avea obligația de a colecta TVA pentru sumele încasate în avans**, reprezentând **plata parțială a contravalorii unui imobil efectuată înainte de data livrării acestuia**, conform prevederilor **art. 134 și art.134² alin. (1) și (2) lit.b**) din **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**. Astfel, la inspectia fiscală din ... noiembrie 2008 **s-a colectat suplimentar TVA** în sumă de **... lei** (... lei x 19/119), fapt ce a generat TVA de plată în sumă de ... lei pentru care **s-au calculat majorări de întârziere** aferente în sumă de **... lei**.

* – **Prin contestatia formulată**, S.C. "... " S.R.L. **respinge constatările** organelor de inspectie fiscală referitoare la **colectarea suplimentară a TVA** în sumă de **... lei** (RON), **sustinând următoarele:**

- **sumele încasate în perioada februarie - mai 2008 au la bază contracte de creditare reprezentând împrumuturi acordate societății comerciale de către o persoană fizică și nu sume încasate în avans** de la această persoană în baza Antecontractului de vânzare-cumpărare nr. .../....11.2007;

- **sumele au fost corect reflectate în contabilitate**, fiind înregistrate în contul **462 "Creditori diversi"**;

- **în luna noiembrie 2008 societatea comercială a restituit integral împrumuturile încasate** în perioada februarie - mai 2008.

Prin **adresa** depusă și înregistrată la A.F.P.M. ... sub **nr. .../... februarie 2009**, iar la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... februarie 2009**, în **completarea și susținerea contestatiei**, societatea comercială **a transmis copii** ale următoarelor **documente justificative:**

- **... "Dispoziții de încasare către casierie" întocmite în perioada ... februarie – ... mai 2008;**

- **Fisa contului 462 "Creditori diversi" pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008;**

- **"Dispoziția de plată către casierie" nr. .../... noiembrie 2008** pentru suma de **... lei** plătită D-lui ..., având ca scop al plății **"restituire creditare conform contracte de creditare"**;

- **"Registru de casă" din data de ... noiembrie 2008;**

- **"Registru Jurnal" al operațiunilor contabile pentru perioada 01.11.2008 – 30.11.2008;**

- **Balanta de verificare întocmită pentru luna noiembrie 2008.**

.....
* – **Legislația în vigoare din perioada verificată prevede următoarele:**

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

"[...] Faptul generator și exigibilitatea - definiții

Art. 134. – (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptătită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

*[...] **Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

Art. 134². – (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

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

*[...]b) **la data la care se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Fac excepție de la aceste prevederi** avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora; [...]*

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

Art. 141. – [...] (2) **Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

a) **prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:**

1. acordarea și negocierea de credite, [...];"

* – **Fată de cele prezentate mai sus**, având în vedere susținerile celor două părți, **organul de soluționare a contestației constată:**

În fapt, la inspecția fiscală au fost prezentate un antecontract de vânzare-cumpărare și 4 contracte de creditare societate, în care aceiași persoană fizică, dl ..., apare în calitate de cumpărător, respectiv creditor.

Organele de inspecție fiscală susțin că încasarea de către societatea comercială a sumei de ... lei de la persoana fizică ... a fost efectuată în baza **Antecontractului de vânzare-cumpărare** a cotei de ½ dintr-un imobil, autentificat sub **nr. .../....11.2007** de Notar Public ... și deci, pentru acest avans, societatea comercială avea obligația colectării TVA în sumă de ... lei, în timp ce societatea comercială contestatoare susține că suma de ... lei a fost încasată ca împrumut în baza contractelor de creditare încheiate cu dl ..., deci nu avea obligația colectării TVA.

Având în vedere dovezile prezentate de societatea comercială contestatoare din dosarul contestației rezultă că suma de ... lei reprezintă **creditarea societății comerciale cu această sumă de către Dl ...** în scopul asigurării disponibilităților bănești necesare desfășurării activității, conform Contractelor de creditare nr. .../....02.2008, nr. .../....03.2008, nr. .../....04.2008 și nr. .../....05.2008.

Aceste dovezi sunt:

- Contractele de creditare susmenționate prezentate organelor de inspecție fiscală;
- Înregistrarea încasării sumei de ... lei în contul contabil 462 "Creditori diversi", conform articolului contabil 5311 = 462;
- Documentele justificative privind încasarea sumei de ... lei, respectiv cele dispoziții de încasare către casierie întocmite de societatea comercială în perioada februarie - mai 2008 având înscris la rubrica "scopul încasării" "**creditare societate**" de

către dl ..., documente depuse în copie de societatea comercială la dosarul contestației cu **adresa** depusă și înregistrată la A.F.P.M. ... sub **nr. .../... februarie 2009**, iar la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... februarie 2009**;

– Dispoziția de plată către casierie nr. .../...11.2008, întocmită ulterior inspecției fiscale, **din care rezultă că suma de ... lei a fost restituită de către societatea comercială creditorului** ... (articol contabil 462 = 5311), deci **nu a reprezentat plata în avans** pentru **Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../...11.2007**.

Împreună cu dispoziția de plată, societatea comercială a depus la dosarul contestației, cu adresa susmenționată, și copie de pe Registrul de casă din data de ... noiembrie 2008, Registrul Jurnal pentru luna noiembrie 2008 și Balanta de verificare pentru luna noiembrie 2008, din care rezultă că înregistrarea contabilă 462 = 5311 pentru suma de ... lei este cuprinsă în toate aceste documente și este înregistrată în Registrul Jurnal la poziția .../...11.2008.

Referitor la cele ... dispoziții de încasare către casierie, precizăm că nici în Raportul de inspecție fiscală din ... noiembrie 2008 și nici în Referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală nu a făcut nicio mențiune privitoare la documentul justificativ întocmit de societatea comercială pentru evidentierea încasărilor prin registrul de casă a sumei totale de ... lei primită de la persoana fizică ..., și ce explicații contin aceste documente.

De asemenea, nu se face precizarea dacă acestea au fost solicitate la control, și nici dacă societatea comercială a refuzat punerea la dispoziție a acestor documente.

Drept urmare, prin adresa nr. SC .../... februarie 2009 au fost solicitate A.F.P.M. ... – A.I.F. aceste precizări.

Prin adresa nr. .../...02.2009 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... februarie 2009**, organul de inspecție fiscală a transmis următoarele precizări (*citat*):

"[...] La solicitarea organului de control, în ceea ce privește documentele justificative întocmite de către societatea comercială pentru evidentierea încasării sumei de ... lei prin registrul de casă, au fost prezentate contracte de creditare societate cu persoana fizică ..., respectiv fișa contului contabil 462 "Creditori diversi" în perioada februarie – mai 2008, aceste sume reprezentând însă avansuri achitate în numerar și reprezentând contravaloarea parțială a cotei de imobil achiziționată așa cum am arătat anterior. [...]."

Fată de dovezile prezentate de societatea comercială, organele de inspecție fiscală nu au prezentat decât o singură dovadă în susținerea constatărilor privind încasarea de către societatea comercială a avansului în sumă de ... lei, respectiv **Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../...11.2007**.

Ori, fără alte documente justificative privind încasarea acestei sume, nu se poate concluziona că suma reprezintă avans pentru plata parțială a contravalorii unui imobil, efectuată înainte de data livrării acestuia, întrucât cele două feluri de contracte au avut aceeași valabilitate în perioada analizată.

În ceea ce privește operațiunea de creditare a societății comerciale, **aceasta reprezintă o operațiune scutită de TVA**, conform **art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1** din **Codul fiscal** (*citat mai sus*).

Fată de cele prezentate mai sus, se va admite contestatia formulată de S.C. "..." S.R.L., întrucât creditarea acestei societăți comerciale de către persoana fizică ... nu reprezintă operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, ci operațiune scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulată de Societatea Comercială "..." S.R.L. cu sediul în municipiul ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... din ... noiembrie 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. ... - A.I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) și (2) ale art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

- 1. - Admiterea contestatiei pentru suma totală de ... lei - din care:**
- **Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar lei;**
 - **accesorii (majorări de întârziere) aferente T.V.A. lei,**
- precum și anularea parțială a actului atacat pentru această sumă.**

DIRECTOR EXECUTIV,