

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 846 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X
din municipiul X, jud. X**

Cu adresa nr. /26.08.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. /27.08.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X** din municipiul X, **jud. X**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 11.03.2013* emisă de reprezentanți ai D.G.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere nr./11.03.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 11.03.2013 și înregistrat la organul fiscal sub nr./11.03.2013.

DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X are sediul social în municipiul X, str., nr., jud. X și are codul unic de înregistrare fiscală nr.

Precizăm că, în conformitate cu prevederile art.4 alin.2 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. București a delegat competența de soluționare a contestației formulate de **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X**, în favoarea D.G.F.P.

Conform prevederilor H.G. nr. 520/24.07.2013 privind organizarea și funcționarea A.N.A.F. și Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1104/01.08.2013, începând cu data de 01.08.2013 organul competent de soluționare a contestației este **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** prin Biroul Soluționare Contestații, astfel că **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat spre soluționare dosarul contestației formulate de D.G.F.P. X către D.G.R.F.P.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **Y lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat unității contestatoare în data de 11.03.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală X sub nr. /09.04.2013.

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

I. Unitatea contestatoare susține următoarele:

"[...] În fapt, prin actele administrativ fiscale contestate organele de inspecție fiscală au constatat că a fost ajustată baza de impozitare a TVA în baza unui borderou emis și nu în baza facturii fiscale, apreciind că sunt încălcate prevederile pct.20 alin.1 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a codului fiscal. [...].

[...], ajustarea bazei de impozitare s-a efectuat fără a se emite factură conform prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...].

Totodată în cauză sunt incidente prevederile art. 13 și art. 14 alin.2 din Codul de procedură fiscală [...].

Față de prevederile legale menționate mai sus, având în vedere voința legiuitorului de ajustare a bazei de impozitare în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, precum și prevalența economicului asupra juridicului, D.G.F.P. X a procedat corect efectuând regularizarea în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012 în sumă de lei (bază de impozitare) și - lei (TVA), întrucât prin Sentința/13.09.2012 a Tribunalului, secția a-II-a civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, s-a dispus închiderea procedurii simplificate de faliment a firmei debitoare.

De asemenea inspectorii fiscali trebuiau să analizeze legalitatea solicitării și prin prisma faptului că, dacă se emitea factura pentru bunurile perisabile D.G.F.P. X trebuia să colecteze TVA (ceea ce a făcut să colectăm TVA în baza referatelor nr./07.09.2012 și nr./13.09.2012) iar S.C. W S.R.L. ar fi avut posibilitatea să solicite rambursarea TVA creându-se premisele unui prejudiciu adus bugetului consolidat al statului. Neconcordanța dreptului de deducere a TVA a respectivei societăți (ce a deținut dublă calitate respectiv contravenient și persoană ce i-au fost predate bunurile spre valorificare) se poate echivala cu ajustarea bazei de impozitare a TVA fără a emite factura, având ca justificare sentința civilă nr/2012 a Tribunalului și ca consecință neprejudicierea bugetului de stat. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 11.03.2013 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. X la DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X, s-au menționat următoarele:

"[...] TVA DE RAMBURSAT

Ponderea TVA de rambursat provine din ajustarea bazei de impozitare dintr-un borderou emis urmare Deciziei nr..../2012 a Camerei de conturi X [...].

În Raportul de audit financiar nr..../2012 întocmit de Camera de Conturi a județului X la finalizarea misiunii de audit financiar asupra contului anual de execuție a bugetului de stat la DGFP X se constată că nu sunt facturate bunurile perisabile intrate în proprietatea statului în perioada 2008 - 2010, predate către comercianți și neîncasate. [...].

În baza referatului nr...../13.09.2012 s-au înregistrat pe bază de borderou bunurile perisabile intrate în proprietatea statului în cursul anilor 2008 și 2009, lăsate spre vânzare agenților economici valorificatori pe bază de procese verbale, a căror contravaloare nu a fost încasată, fără a se emite facturi. TVA colectată din acest borderou este în sumă de lei. [...].

În decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012 contribuabilul a efectuat o regularizare în sumă de lei (baza de impozitare) și lei (TVA) reprezentând contravaloarea Procesului verbal nr...../05.08.2009 întocmit de Garda Financiară la SC W SRL ..., jud., CUI RO, motivând că, în conformitate cu Sentința/13.09.2012 a Tribunalului, secția a-II-a civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, s-a dispus închiderea procedurii simplificate de faliment a firmei debitoare, și a efectuat ajustarea bazei de impozitare conform art.138 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.138 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.20 (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, ajustarea bazei de impozitare se efectuează pentru taxa pe valoarea adăugată dintr-o factură nu dintr-un borderou, drept pentru care echipa de inspecție fiscală nu a avut cum să țină cont de ajustarea efectuată de contribuabil. [...].

În concluzie, în conformitate cu prevederile art.147³ alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr.263/2010, modificat prin OMFP nr.2017/2011 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, situația sumei negative a TVA solicitată la rambursare pentru luna decembrie 2012, se prezintă după cum urmează:

Suma negativă a TVA pentru care se solicită rambursarea conform Decont nr./24.01.2013 lei

Suma negativă a TVA pentru care societatea are drept de rambursare

0 lei

Suma negativă a TVA care nu se justifică a fi rambursată

..... lei

Urmare constatărilor din prezentul Raport de inspecție fiscală parțială, rezultă că pentru luna decembrie 2012 contribuabilul are de plată suma de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr./11.03.2013** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit pentru luna decembrie 2012 de DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **Y lei**, din care, pentru suma de... lei D.G.F.P. X nu are drept de rambursare, iar suma de..... lei reprezintă TVA rămasă de plată.

În fapt, în baza procesului-verbal nr...../05.08.2009 emis de Garda Financiară - Secția X, au fost confiscate de la S.C. "W" S.R.L. un număr de capete ovine în valoare totală de lei. Animalele confiscate au fost predate spre valorificare aceleiași societăți comerciale.

Pentru animalele predate spre valorificare, D.G.F.P. X nu a emis factură către S.C. "W" S.R.L., iar cumpărătorul nu a efectuat plata.

Urmare raportului de audit întocmit de Curtea de Conturi X în anul 2012 la D.G.F.P. X, s-a dispus inventarierea tuturor proceselor verbale de predare către comercianți a bunurilor perisabile, corectarea înregistrărilor contabile, stabilirea creanțelor de încasat, a valorii corecte a TVA de plată și a majorărilor aferente, în condițiile legii.

De asemenea, prin Raportul Curții de Conturi s-a dispus ca pentru bunurile nefacturate în termenul legal, A.F.P. X să calculeze pe numele D.G.F.P. X, dobânzi și penalități de întârziere.

Astfel, în luna septembrie 2012, D.G.F.P. X a procedat la inventarierea proceselor verbale de predare către comercianți, iar prin referatul nr...../13.09.2012 aprobat de directorul executiv s-a dispus ca pentru bunurile care nu pot fi facturate și a căror contravaloare a fost transmisă la executare silită, acestea să fie înregistrate în contabilitate pe bază de borderou, pentru a se putea opera și evidenția în contabilitate nivelul TVA.

În baza referatului nr./13.09.2012, D.G.F.P. X a înregistrat în luna septembrie 2012 în evidența contabilă și în decontul de TVA, baza impozabilă în sumă de lei și TVA colectată în sumă de **Y lei**, fără să se emită factură, TVA fiind virată la bugetul de stat.

Potrivit măsurilor lăsate de Curtea de Conturi, cu termen de realizare 31.12.2012 pentru bunurile nefacturate în termenul legal, respectiv până la 15 septembrie 2009, A.F.P. X a calculat pe numele D.G.F.P. X, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, achitate de instituție cu O.P. nr...../29.10.2012.

Ulterior, în luna decembrie 2012, în baza Sentinței/2012 prin care Tribunalului, Secția a-II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal a dispus încheierea procedurii de faliment a debitoarei S.C. "W" S.R.L., D.G.F.P. X și-a ajustat prin decontul lunii decembrie 2012 TVA colectată în sumă de **Y lei** și a solicitat prin decontul de TVA rambursarea soldului negativ în sumă de ___ lei.

Urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală, s-a stabilit în sarcina D.G.F.P. X o diferență suplimentară la TVA colectată în sumă de **Y lei**, nefiind acceptată ajustarea bazei de impozitare a acestei taxe, întrucât a fost efectuată fără a avea la bază ca și document justificativ o factură, fiind încălcate prevederile art.138 alin. d) din Codul fiscal și pct. 20 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Astfel, s-a respins la rambursare TVA în sumă de lei, iar suma de lei (Y lei TVA colectată ajustată - lei TVA solicitată la rambursare) a fost stabilită ca TVA suplimentară și rămasă de plată.

* Prin contestație, D.G.F.P. X susține că în mod corect a procedat la ajustarea bazei de impunere și a TVA colectată, fiind respectate întocmai prevederile art. 13, art. 14 și art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.134¹. - Factul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Factul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor [...].

Art.138. - Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații: [...]

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

Art.155. -

(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 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare

beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare - referitoare la art.138 din lege:

"20. (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. [...]."

(3) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art.138 lit.d) din Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului [...]."

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

În baza Procesului-verbal seria/05.08.2009 emis de Garda Financiară - Secția X au fost confiscate de la S.C. "W" S.R.L. și intrate în proprietatea statului un număr de capete ovine în greutate de kg, la preț de achiziție de lei/kg, în valoare totală de lei, predate spre valorificare aceleiași societăți.

În conformitate cu prevederile art. 155 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate, D.G.F.P. X avea obligația să emită factura și să se înregistreze în evidența contabilă cu TVA colectată în sumă de Y lei (lei x 19 : 119), până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a fost emis procesul verbal de contravenție prin care bunurile au fost predate spre valorificare S.C. "W" S.R.L. în data de 05.08.2009, respectiv până la data de 15.09.2009.

În ceea ce privește data la care ia naștere faptul generator al taxei, conform prevederilor art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citate, acesta a luat naștere la data la care bunurile confiscate au fost puse la dispoziția persoanei juridice valorificatoare, respectiv la data de 05.08.2009 când a fost întocmit procesul-verbal de contravenție în baza căruia bunurile confiscate au fost predate S.C. "W" S.R.L. spre valorificare.

Prin Raportul de audit financiar nr./27.04.2012 întocmit de Camera de Conturi X la finalizarea misiunii de audit financiar asupra contului anual de execuție a bugetului de stat la D.G.F.P. X și prin Decizia nr./2012 întocmită de Camera de Conturi X, înregistrată la D.G.F.P. X sub nr./16.05.2012, s-a constatat că instituția auditată nu a înregistrat veniturile și TVA colectată la momentul predării bunurilor perisabile spre valorificare agenților economici specializați (luna septembrie 2009), înregistrarea făcându-se numai pentru cazurile în care s-a încasat contravaloarea bunurilor și numai în momentul încasării acesteia. Se precizează: "[...] în evidența contabilă sintetică și analitică a entității auditate, ca și în situațiile financiare, valoarea acestor bunuri este înregistrată drept bunuri în custodie sau consignatie, și nu drept creanță."

Prin Decizia nr. /2012, Camera de Conturi X a dispus inventarierea tuturor proceselor verbale de predare către comercianți a bunurilor perisabile, corectarea înregistrărilor contabile, stabilirea creanțelor de încasat, a valorii corecte a TVA de plată și a majorărilor aferente, în condițiile legii.

Conform acestei decizii, D.G.F.P. X a întocmit Referatul nr./13.09.2012 și borderoului anexat acestuia, în baza cărora a înregistrat în contabilitate bunurile perisabile intrate în proprietatea statului de la S.C. "W" S.R.L. și lăsate spre valorificare aceleiași societăți comerciale la data de 05.08.2009, bunuri în sumă totală de lei, din care lei baza impozabilă și Y lei TVA colectată, pentru care nu a emis factura fiscală, așa cum prevede art.155 alin.(1) din Codul fiscal.

Se reține că înregistrarea în evidența contabilă în luna septembrie 2012 a TVA colectată în sumă de Y lei, s-a efectuat de către D.G.F.P. X în baza unui referat și borderoului anexat și nu

în baza unei facturi fiscale. De asemenea, contravaloarea bunurilor valorificate nu a fost încasată de instituție de la societatea valorificatoare S.C. "W" S.R.L.

Prin decontul de TVA întocmit de D.G.F.P. X pentru luna septembrie 2012 a fost înregistrată TVA colectată în sumă de Y lei, sumă achitată bugetului de stat.

În luna decembrie 2012, prin decontul de TVA aferent acestei luni, D.G.F.P. X și-a ajustat baza de impunere cu (lei) și TVA colectată cu (lei), în baza Sentinței/13.09.2012 a Tribunalului, prin care s-a dispus închiderea procedurii simplificate de faliment a firmei debitoare S.C. "W" S.R.L. și radierea acesteia de la registrul comerțului, rezultând TVA de rambursat în sumă de..... lei.

La art.138 lit.d) din Codul fiscal, mai sus citat, se prevede dreptul furnizorului/prestatorului de a-și ajusta baza de impozitare în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea fiind permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, rămasă definitivă și irevocabilă.

Însă, la pct.20 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea art.138 din Codul fiscal, se precizează cu claritate că ajustarea bazei de impozitare a TVA trebuie să fie efectuată ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile, iar la pct.20 alin.(3) din același act normativ se precizează faptul că ajustarea este permisă doar dacă sunt consemnate în facturi contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, legiuitorul a condiționat ajustarea TVA colectată atât de facturarea operațiunii, cât și de înregistrarea taxei în evidența persoanei impozabile.

D.G.F.P. X a îndeplinit doar una din condițiile stipulate la pct.20 din Normele metodologice date în aplicarea art.138 din Codul fiscal, respectiv înregistrarea operațiunii în propriile evidențe contabile, însă condiția legată de facturare nu a fost îndeplinită, întrucât D.G.F.P. X nu a emis factura inițială pentru operațiunea de valorificare a animalelor, și în consecință nu a emis nici factura de corecție cu semnul minus așa cum se precizează la pct.20 alin.(1) din Normele metodologice la Codul fiscal, precum și la art.159 din Codul fiscal.

Menționăm că, potrivit pct.81² alin.(1) din Normele metodologice, în sensul prevederilor art.159 alin.(1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord ori tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal. Astfel, un referat și borderoul anexat nu se pot constitui în documente care să țină loc de factură.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu se poate realiza ajustarea bazei de impozitare a TVA pentru operațiunea de valorificare a animalelor realizată în anul 2009 de către D.G.F.P. X către S.C. "W" S.R.L., întrucât nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.138 lit.d) din Codul fiscal, coroborat cu pct.20 alin.(1) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv contravaloarea bunurilor valorificate, inclusiv TVA colectată aferentă nu a fost consemnată în facturi.

Drept urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare ajustarea TVA colectată în sumă de Y lei realizată de instituție prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012, astfel că, această sumă reprezintă TVA stabilită suplimentar de plată la inspecția fiscală, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 11.03.2013 emisă de D.G.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de **Y lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,