

DECIZIA nr. 247 din 10.04.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC – Sucursala Bucuresti**,
cu sediul in str., Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr./2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2013, inregistrata sub nr./.....2013 de catre Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti cu privire la contestatia formulata de ABC – Sucursala Bucuresti, depusa prin posta in data2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B xxx/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B yyy/2013 si comunicata sub semnatura de primire si stampila in data de2013.

Prin contestatia formulata, astfel cum a fost precizata prin adresa nr. ABC – Sucursala Bucuresti contesta suma de **TSC lei** reprezentand:

- D lei diferenta suplimentara de TVA;
- A lei dobanzi de intarziere aferente TVA;
- P lei penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC – Sucursala Bucuresti pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru deconturile cu sume negative cu optiune de rambursare perioada 01.03.2012-30.04.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-B yyy/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B xxx/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de P lei, dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de A lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de P lei.

II. Prin contestatia formulata ABC – Sucursala Bucuresti contesta diferenta de TVA in suma de D lei si accesoriile aferente sustinand ca taxa stabilita suplimentar a fost transformata in mod nelegal din impozit indirect in cost deoarece la data efectuării controlului fiscal inspectorilor li s-a adus la cunostinta faptul ca beneficiarul SC BFC SRL, in favoarea caruia au fost prestate lucrarile aferente celor trei certificate interimare de plata si, respectiv celor trei facturi emise, a intrat in insolventa de plata. In raport de suma creantelor inscrise la masa credala, este evident ca subscrisa societate nu-si va putea recupera contravaloarea lucrarilor prestate si, implicit, nici TVA aferenta acestora, pe care organele fiscale au pretins-o a fi colectata la buget.

Pe cale de consecinta, datorita circumstantelor de fapt, se schimba practic sarcina fiscala si TVA este suportata in mod efectiv chiar de furnizorul serviciilor, nu de beneficiar, contrar doctrinei fiscale si in pofida dreptului conferit de art. 138 lit. d) din Codul fiscal de ajustare a bazei impozabile a TVA la incheierea procedurii falimentului impotriva SC BFC SRL.

Riscul imposibilitatii nu poate fi purtat de contribuabil si TVA nu trebuie sa reprezinte un cost pentru afacere, conform jurisprudentei comunitare in materie si atitudinii organelor abilitate de protejare a contribuabililor care au solicitat o rambursare a TVA. De asemenea, principiul neutralitatii este incalcat prin practica organelor fiscale de a accepta drept tert poprit doar debitorii care nu sunt in insolventa, iar masura organelor fiscale aduce atingere dreptului de proprietate al subscrisei consacrat de CEDO.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA deductibila in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea furnizoare avea dreptul sa ajusteze TVA colectata pentru serviciile prestate si acceptate de beneficiar printr-un acord notarial, in conditiile in care procedura de faliment a beneficiarului nu a fost inchisa prin hotarare judecatoreasca definitiva, beneficiarul avand doar deschisa procedura generala a insolventei .

In fapt, organele fiscale au constatat ca ABC prin Sucursala Bucuresti s-a asociat cu SC BFC SRL si SC DPC SRL prin contractul de consortiu avand ca obiect proiectarea si executia Autostrazii AX si a drumului de legatura Lotului 1. Conform clauzei nr. 12 pct. 12.3 din contractul de consortiu, membrii asocierii vor emite facturi catre liderul asocierii SC BFC SRL reprezentand contributia fiecaruia la realizarea situatiei de lucrari lunare facturate de catre lider catre CNADR SA.

In data de 30.08.2012 SC BCF SRL a incheiat un acord cu ABC – Sucursala Bucuresti, autentificat notarial sub nr. 2157/30.08.2012 din care rezulta urmatoarele: SC BFC SRL a primit de la CNADR SA plata pentru certificatele interimare de plata nr. 2, 3 si 4 care se refera si la lucrarile executate

de ABC conform deciziei nr. 2 a Consiliului de conducere al Asocierii din data de 30.08.2011 si nu a platit sumele respective catre ABC. Prin acordul respectiv SC BFC SRL recunoaste obligatia de a plati catre ABC suma de W lei plus TVA reprezentand valoarea totala a certificatelor interimare de plata nr. 2, 3 si 4 (anexa nr. 3).

In legatura cu facturile emise, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- sucursala a emis in data de 30.08.2012 trei facturi corespunzatoare celor trei certificate interimare de plata prin care a colectat TVA aferenta in suma totala de U lei, pe care le-a inregistrat in evidenta contabila si fiscala, le-a declarat in deconturile de TVA si le-a comunicat beneficiarului SC BFC SRL, respectiv factura nr. 584/30.08.2012 in valoare de V1 lei plus TVA de S1 lei (pentru certificatul nr. 2), din care s-a incasat suma de E lei, factura nr. 585/30.08.2012 in valoare de V2 lei plus TVA de S2 lei (pentru certificatul nr. 3) si factura nr. 586/30.08.2012 in valoare de V3 lei si TVA in suma de S3 lei (pentru certificatul nr. 4);

- prin adresa nr. 3064/16.11.2012, inregistrata in data de 19.11.2012 beneficiarul SC BFC SRL a restituit sucursalei cele trei facturi originale impreuna cu certificatele interimare de plata, invocand faptul ca documentele nu respecta prevederile contractului de consortiu, decizia Consiliului de conducere din 30.08.2011 si acordul contractual cu autoritatea contractanta CNADR SA, respectiv nu sunt insotite de documente justificative certificate de consultant;

- in data de 30.11.2012 sucursala storneaza cele trei facturi prin emiterea unor facturi de stornare (cu semnul minus), si anume: factura nr. 200984/30.11.2012 in valoare de - V1 lei plus TVA de - S1 lei (pentru factura nr. 584/30.08.2012), factura nr. 200985/30.11.2012 in valoare de - V2 lei plus TVA de - S2 lei (pentru factura nr. 585/30.08.2012) si factura nr. 200986/30.11.2012 in valoare de - V3 lei si TVA in suma de - S3 lei (pentru factura nr. 586/30.08.2012);

- totodata, sucursala a emis in cursul lunii noiembrie 2012 o factura in valoare de E lei, cu TVA aferenta in suma de H lei, la nivelul sumelor incasate;

- sucursala nu a facut dovada comunicarii initiale a celor trei facturi de stornare, acestea fiind inaintate, in duplicat conform cu originalul, abia cu adresa nr. 3759/04.06.2013 catre, in calitate de administrator judiciar al SC BFC SRL.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca este incorecta stornarea facturilor la peste 2 luni de la emitere, in conditiile in care la data de 30.08.2012, prin semnarea la notariat a acordului dintre cele doua parti s-a recunoscut nu numai datoria SC BFC SRL fata de ABC, ci si executarea lucrarilor, ceea ce a si determinat sucursala sa emita cele trei facturi in data de 30.08.2012. La aceasta se adauga si faptul ca sucursala a emis in luna noiembrie 2012 o factura pentru suma incasata de E lei, ceea ce demonstreaza ca stornarea facturilor s-a facut deoarece ABC nu a incasat sumele datorate si nu pentru ca facturarea s-a facut fara indeplinirea cerintelor legale.

În consecința, având în vedere prevederile art. 134 din Codul fiscal referitor la faptul generator și exigibilitatea în materie de TVA, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în suma de D lei aferentă diferențelor rezultate din operațiunile de stornare și reemitere parțială din luna noiembrie 2012 (-E lei plus H lei).

In drept, potrivit art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 155 și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

“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 îndreptățită, în baza legii, să solicite plata** de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

“Art. 134¹. – (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor**, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari**”.

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

“Art. 155. – (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, altă 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 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”.

“Art. 156². – (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. 147¹ 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**”.

Referitor la reducerea bazei de impozitare în materie de TVA, art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Art. 138. – **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;[...].”

Din punct de vedere metodologic, la pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea art. 138 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare sunt precizate următoarele:

“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 [...]. 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”.

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei **este indiscutabil faptul** ca ABC – Sucursala București a prestat serviciile către beneficiara SC BFC SRL, în calitate de lider de consorțiu în asocierea ce a avut ca obiect proiectarea și executia Autostrazii AX și a drumului de legatură Lotului 1 pentru autoritatea contractantă CNADR SA, lucru ce rezultă din acordul de voință al celor două părți exprimat în fața notarului și autentificat prin înscrisul nr. 2157/30.08.2012, părțile convenind de comun acord ca acest înscris constată o creanță certă, lichidă și exigibilă și cu putere de titlu executoriu (art. 3 din acord). Ca este vorba despre lucrări efectiv executate și recunoscute de beneficiar reiese și cererea de repunere în termen și cererea de admitere a creanței în tabelul creditorilor, formulată de creditoarea ABC în dosarul insolvenței privind pe SC BFC SRL aflat pe rolul Tribunalului(dosar nr.), în care contestatara **reclama în fața instanței, textual, dreptul său „la plata debitului de G inclusiv TVA aferent lucrărilor executate [...] conform certificatelor de plată nr. 2, 3 și 4, așa cum s-a agreat în Acordul de plată”.**

În consecință, în temeiul art. 134¹ alin. (1) și alin. (7) coroborat cu art. 134² alin. (1) din Codul fiscal, la data acceptării lucrărilor consemnate în certificatele interimare de plată, așa cum rezultă din acordul de voință din data de **30.08.2012 a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA** aferentă lucrărilor executate de contestatara către beneficiara SC BFC SRL. De altfel, această stare de fapt fiscală rezultă și din emiterea facturilor nr. 584/30.08.2012, nr. 585/30.08.2012 și nr. 585/30.08.2012, precum și din aceea **ca în motivarea contestatiei sucursala nu invocă în niciun moment ca n-ar fi prestat serviciile respective.**

Dimpotriva, din contestatia formulata rezulta cu claritate ca faptul ca, in realitate, motivul stornarii facturilor in data de 30.11.2012 l-a constituit faptul ca **beneficiarul SC BFC SRL nu a achitat** decat E lei din contravaloarea serviciilor prestate si facturate la 30.08.2012 si **ca sansele de recuperare a creantelor sunt reduse avand in vedere ca beneficiarul a intrat in insolventa.**

Or, **neplata serviciilor prestate/bunurilor livrate nu reprezinta motiv pentru neexigibilitatea TVA si nici pentru ajustarea TVA colectata initial decat in situatia in care** contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate **ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, asa cum rezulta din hotararea instantei judecatoresti** si numai incepand cu data **pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii**, dupa cum rezulta in mod expres din prevederile art. 138 lit. d) din Codul fiscal. Cum, in speta, este doar deschisa procedura insolventei impotriva debitoarei SC BFC SRL, in mod evident contestatara nu se poate prevala de aceste prevederi intrucat „dreptul” la ajustare invocat prin contestatie nu poate izvari decat din momentul pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii de faliment.

Doctrina fiscala, jurisprudenta comunitara in materie, atitudinea instantelor judecatoresti si Conventia Europeana a Drepturilor Omului, invocate de contestatara prin contestatia formulata **nu au absolut nicio legatura cu situatia de fapt si de drept** ce face obiectul contestatiei. Astfel, nu se pune problema ca TVA aferenta serviciilor prestate sa fie suportata pe costuri de furnizor intrucat la momentul finalizarii procedurii de faliment furnizorul isi poate exercita dreptul la ajustarea taxei colectate initial conferit de art. 138 lit. d) din Codul fiscal. Jurisprudenta comunitara din cazurile C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-95/07 Ecotrade se refera la dreptul de deducere in cazul taxarii inverse, iar citatele invocate nu sunt din hotararea instantei comunitare referitoare la cazul C-95/07. In mod similar, decizia nr. 1084 din 29 februarie 2012 a ICCJ se refera la rambursarea de TVA, **fara legatura cu obligatia societatii de a colecta TVA pentru serviciile prestate la momentul exigibilitatii operatiunilor.** In sfarsit, Conventia Europeana a Drepturilor Omului si art. 1 din Procoltul 1 la Conventie nu se aplica in domeniul contenciosului fiscal, asa cum rezulta chiar din jurisprudenta in materie.

In ceea ce priveste asa-zisa incalcare a principiului neutralitatii prin paralela facuta cu practica organelor de a accepta drept tert poprit doar debitorii care nu sunt in insolventa, se retine ca **dreptul statului** prin organele sale fiscale **de a colecta impozitele** si taxele datorate bugetului de stat **printr-un mecanism propriu**, reglementat anume de Codul de procedura fiscala **nu poate fi contrapuz** obligatiei contribuabililor de a colecta TVA conform legii.

In consecinta, se retine ca **toate argumentele ABC – Sucursala Bucuresti** din contestatia formulata **sunt pur formale si fara nicio baza legala, contestatara pretinzand in fapt ca momentul exigibilitatii taxei** pentru serviciile prestate sa nu fie cel al faptului generator reprezentat de prestarea

serviciilor, ci **momentul incasarii contravalorii** serviciilor prestate **reglementat cu titlu de exceptie la art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, desi contestatara nu se incadreaza in categoria persoanelor impozabile care pot aplica sistemul TVA la incasare.**

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca ABC – Sucursala Bucuresti are obligatia colectarii TVA in suma de D lei pentru serviciile prestate catre beneficiara SC BFC SRL, fara posibilitatea ajustarii taxei decat din momentul inchiderii procedurii de faliment a beneficiarei, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest caput de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A+P lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-B xxx/2013 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei contestata integral de ABC – Sucursala Bucuresti. Aceasta a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de P lei, dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de A lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de P lei.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Totodată, conform art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 134. – (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”.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC – Sucursala București datorează TVA stabilită suplimentar în suma de D lei, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente stabilite de inspectia fiscală, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134 alin. (1) și alin. (2), art. 134¹ alin. (1) și alin. (7), art. 134² alin. (1), art. 138 lit. d), art. 155 alin. (1) și art. 156² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 20 alin. (1) și alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art. 138 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC – Sucursala București formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-B xxx/2013, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii București pentru suma de TSC lei reprezentând diferența suplimentară de TVA în suma de D lei, dobânzi de întârziere aferente TVA în suma de A lei și penalități de întârziere aferente TVA în suma de P lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.