

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. _____ / _____ 2005
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. X S.R.L.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere din 11.11.2004 incheiata de organele de control ale Activitatii de inspectie fiscala.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 alin. (1) litdin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. X S.R.L. contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere din 11.11.2004, precizand urmatoarele:

1. S.C. X S.R.L. a incheiat contracte de prestari servicii pentru recuperarea de creante, pentru facturile care nu au fost incasate prin efort propriu, astfel:

- contractul incheiat cu Y S.A.
- contractul incheiat cu Z.

In temeiul celor doua contracte S.C. X S.R.L., in calitate de prestator, se obliga sa incaseze facturile care au depasit termenul de scadenta si care nu au putut fi incasate de unitatile beneficiare prin efort propriu.

In temeiul art. 9 din contract, creantele cedate din facturi mai mari de 100.000.000 lei trebuiau derulate numai prin I.M.I. conform regulamentului de compensare stabilit prin Hotararea Guvernului nr.

685/1999, urmand ca prestatorul sa primeasca un comision de 5% din valoarea creantelor cedate.

Urmare a celor doua contracte, S.C. X S.R.L. a procedat la recuperarea facturilor prevazute in conventiile incheiate prin compensarea datoriilor debitorilor catre cele doua unitati in stricta concordanta cu Hotararea Guvernului nr. 685/1999.

Sumele care constituie obiectul celor doua contracte, compensate sau aflate in circuit de compensare prin S.C. X S.R.L., reprezinta contravaloarea datoriei debitorilor catre S.C. Y S.A. in care era inclusa si TVA de plata a beneficiarului prestarii.

2. Activitatea de preluare si recuperare de creante este operatiune de factoring fiind scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere conform prevederilor art. 9 alin. (2) lit. c din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata si art. 141 alin. (2) lit. c din Codul fiscal.

Cu toate acestea organul de control a procedat la calcularea unei diferente de TVA aferente sumei compensata cu debitorii si nevirata beneficiarilor contractelor de prestari servicii la data efectuarii controlului.

S.C. X S.R.L. nu a incasat efectiv sumele inscrise in actul de control, ci a procedat la compensarea creantelor beneficiarilor contractelor de prestari servicii, suma incriminata fiind in curs de compensare la data controlului. In fapt, compensarea s-a efectuat intre foarte multi debitori, de multe ori au participat peste 10 agenti economici.

Suma nu a intrat niciodata in contul S.C. X S.R.L., cum in mod eronat si tendentios se inscrie in raportul de inspectie fiscala.

Faptul ca operatiunile se afla pe circuitul de compensare nu se poate asimila operatiunii de incasare avansuri pentru prestari servicii la care in mod ilegal a fost calculata TVA, dobanzi si penalitati de intarziere.

Este eronata aplicarea art. 16 pct. 4 lit. b din Legea nr. 345/2002, in sensul ca organul fiscal a obligat societatea sa colecteze TVA pentru operatiuni de compensare in curs de derulare deoarece:

- operatiunea de preluare si recuperare creante nu este purtatoare de TVA
- nu s-a incheiat ciclul de compensare, prestatorul nebeneficiind de nici o suma baneasca la care sa se poata calcula TVA.

Organul de control nu demonstreaza in raportul de inspectie fiscala ca S.C. X S.R.L. a incasat vreo suma din activitatea de compensare, de fapt nici nu s-a incasat, dar calculeaza TVA la un sold aflat in curs de derulare, blocand efectiv activitatea societatii.

3. Motivul luat in considerare de organul fiscal la stabilirea sumelor contestate este contrazis de insasi actul de control la capitolul 3 "impozitul pe profit", deoarece toate facturile emise catre beneficiarii contractelor de compensare au fost anulate si stornate din evidenta contabila.

Organul de control a acceptat ca legala anulara si stornarea facturilor din moment ce la capitolul impozit pe profit nu au fost luate in calcul.

Astfel, un document contabil este luat in calcul la stabilirea unei creante fiscale numita TVA dar se ignora la alta sursa de venit la bugetul statului reprezentata de impozitul pe profit.

4. S.C. X S.R.L. a solicitat punctul de vedere directiei de specialitate din cadrul Ministreului Finantelor Publice, care printr-o adresa precizeaza faptul ca activitatea de preluare si recuperare de creante este scutita de TVA fara drept de deducere, conform prevederilor art. 9 alin. (2) lit. c din Legea nr. 345/2002 si art. 141 alin. (2) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 571/2003 privind Codul fiscal si nu se colecteaza TVA pentru comisionul incasat de 5% conform reglementarilor sus mentionate.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 09.11.2004, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de control ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal au constatat urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 10.09.2002 - 17.06.2004.

Inspectia fiscala generala s-a efectuat la solicitarea Garzii financiare conform adreselor din 26.04.2004 si din 03.06.2004.

S.C. X S.R.L. incepand cu data de 17 iunie 2004 a fuzionat prin contopire cu S.C. A S.R.L., societatea nou infiintata fiind S.C. E I S.R.L., societate care a preluat activele si pasivele celor doua societati care au fuzionat.

S.C. X S.R.L. a fost radiata de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal, conform dispozitiei de radiere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Pentru stingerea obligatiilor de plata fata de unii furnizori, S.C. X S.R.L. a beneficiat de cadrul legal reglementat de Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, persoane juridice, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 685/1999, hotarare emisa in temeiul art. 8 din ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 77/1999 privind unele masuri pentru prevenirea incapacitatii de plata.

Astfel, societatea a practicat compensari succesive ca modalitate de stingere a obligatiilor economice intre societati si alte

societati comerciale, instrumentul de plata in astfel de compensari fiind ordinul de compensare emis de serviciul de compensare in baza procesului verbal de compensare.

Pentru a se efectua compensarile reglementate prin actele normative mai sus mentionate, S.C. X S.R.L. a emis facturi pentru marfuri si servicii fara ca unele marfuri si servicii sa fie livrate efectiv. In urma compensarilor efectuate, S.C. X S.R.L. a incasat prin compensare facturile emise in acest scop, facturi la care nu a colectat TVA sau nu a inregistrat in contabilitate TVA colectata. Aceasta situatie este in perioada martie - octombrie 2003 pentru facturile emise catre Y. De asemenea, facturile din 02.12.2003 si factura din 09.01.2004 cumparator fiind Y M.

Facturile pentru care marfurile nu au fost livrate sau prestarile de servicii nu au fost efectuate, au fost stornate dupa ce au fost incasate. Exemplu: facturile emise in lunile decembrie 2003, ianuarie 2004, februarie 2004 catre S.C. "N" S.R.L., S.C. "A" S.A., S.C. "B" S.R.L., S.C. "G" S.R.L., S.C. "V" S.R.L.

Cu sumele incasate astfel s-au efectuat concomitent cu incasarea, plati catre furnizorii de marfuri (in aval) participanti la circuitele de compensare.

Unii din acesti furnizori dupa ce au incasat prin operatiuni de compensare contravaloarea facturilor emise catre S.C. X S.R.L., facturi ce au stat la baza ordinelor de compensare, au stornat facturile in cauza si au restituit partial sau in totalitate catre S.C. X S.R.L. sumele incasate prin compensare. Restituirile au fost sub forma de lichiditati banesti, cu ordine de plata sau in numerar pe baza de chitante, ori s-au livrat marfuri pentru sumele incasate. Astfel, incasarile fara numerar prin compensare au fost schimbate contra numerar ajuns in conturile S.C. X S.R.L.

Fapta descrisa mai sus se exemplifica dupa cum urmeaza:

S.C. "G" S.R.L., in calitate de furnizor pentru S.C. X S.R.L., a incasat prin compensare contravaloarea a 1530 tone azotat de amoniu conform facturii din 27.10.2003 si ordinul de compensare din 29.10.2003, procesul din 29.10.2003, a fost compensata o anumita suma, iar in ordinul de compensare este inscrisa factura din 27.10.2003, factura care nu se regaseste in evidenta contabila a S.C. X S.R.L. Agentul economic initiator este S.C. X S.R.L., iar agentul economic destinatatar este S.C. "G" S.R.L.

Prin factura fiscala din 30.10.2003, in valoare de emisa de S.C. G S.R.L. catre S.C. X S.R.L. a fost stornata factura fiscala din 27.10.2003.

Deoarece prin stornare S.C. G S.R.L. a ramas cu suma incasata pein ordinul de compensare mentionat, iar marfa nu a fost

livrata, a restituit in perioada 30.10.2003 - 05.11.2003 catre S.C. X S.R.L. o suma pe baza unui numar de 5 cecuri si un bilet la ordin.

Situatie similara este si cu S.C. G S.R.L. sau S.C. C S.R.L.

Asa cum s-a mentionat mai sus, S.C. X S.R.L. dupa ce a incasat prin circuitele de compensare contravaloarea marfurilor facturate, a stornat unele din facturile care au fost comunicate la I.M.I. pentru a se efectua compensarile, facturi care au stat la baza incasarilor prin compensare. Prin stornarea acestor facturi dupa incasarea lor, societatea verificata a devenit din furnizor, debitor iar clientul a devenit creditor. Acesti agenti economici, din amonte si anume S.C. A S.A., S.C. B S.R.L., S.C. N S.R.L., S.C. Gs S.R.L., S.C. V S.R.L., din clienti (debitori) au devenit creditori, dupa ce au efectuat plati prin compensare catre S.C. X S.R.L., iar aceasta societate a stornat facturile emise pentru marfurile nelivrate si prestarile de servicii neefectuate, dar incasate prin operatiunile de compensare.

Prin astfel de operatiuni S.C. X S.R.L. a incasat contravaloarea bunurilor si serviciilor inaintea efectuarii livrarii bunurilor sau prestarii serviciilor. Astfel, pentru operatiunile efectuate in anul 2003 sunt incidente prevederile art. 16 pct. 4 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca societatea era obligata sa colecteze TVA, exigibilitatea TVA fiind anticipata faptului generator in situatia descrisa, prevederi legale nerespectate de societate.

Situatie similara este si pentru facturile emise catre Y, contabilizate in conturile de venituri anticipate, fara colectare de TVA, situatie descrisa mai sus.

Pentru a stinge obligatiile create in urma incasarii sumelor facturate si stornarii dupa incasare a facturilor in cauza, S.C. X S.R.L. a livrat marfuri si a prestat servicii catre creditorii sai fara a mai incasa contravaloarea marfurilor livrate efectiv de data aceasta, contravaloarea marfurilor livrate fiind incasata inaintea efectuarii livrarii, respectiv in momentul efectuarii circuitelor de compensare.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea a participat in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004 la un numar de 55 circuite de compensare, a emis facturi fiscale pentru livrari de marfuri sau prestari servicii pentru care a incasat prin ordine de compensare o anumita suma.

Marfurile facturate erau diverse materiale de constructie, combustibil, autoturisme, produse chimice, in general de valori foarte mari, S.C. X S.R.L. fiind in fapt un intermediar intre producator si utilizator.

Avand in vedere faptele prezentate mai sus, organele de control au constatat urmatoarele:

In perioada 20.03.2003 - 31.10.2003 S.C. X S.R.L. a participat a 22 circuite de compensare in care agentul initiator a fost Y B si Y M.

Toate aceste valori facturate si incasate reprezentand "contravaloare avans prestari servicii conform contractelor de cedare creante", au fost contabilizate in contul de venituri anticipate, fara a se colecta TVA. Facturile au servit doar ca documente pentru a se derula compensarile prin I.M.I.

Prin contabilizarea in contul de venituri anticipate, societatea nu si-a creat venituri impozabile. Din constatările efectuate a rezultat ca in momentul incasării prin compensare a facturilor sus mentionate, S.C. X S.R.L. si-a creat obligatie fata de Y pentru suma incasata si platita furnizorilor, obligatie stinsa partial ulterior prin livrari efective de marfuri, contabilizate de aceasta data corect in conturile de venituri si cu colectarea TVA. Aceste livrari efective de marfuri nu au mai fost platite de Y. De altfel, nici S.C. X S.R.L. nu a solicitat, contravaloarea acestora fiind incasata inaintea efectuării livrarilor si anume in momentul efectuării compensarilor.

Pentru anul 2003 obligatiile S.C. X S.R.L. catre Y, obligatie creata prin incasarea facturilor inaintea livrării marfurilor este intr-un anumit quantum din care o parte reprezinta obligatia stinsa prin restituiri in numerar sau livrari ulterioare de marfuri, rezultand un sold fiind.

Societatea a incalcat prevederile legale referitoare la TVA, anterior mentionate, in sensul ca a incasat contravaloarea bunurilor si serviciilor inaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor, dar nu a colectat TVA aferenta sumelor incasate. Cu sumele incasate si-a platit proprii furnizori. Fapta intra sub incidenta art. 16 pct. 4 lit. b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca in situatia descrisa era obligata sa colecteze TVA, exigibilitatea acesteia fiind anticipata faptului generator.

Pentru a stinge obligatia creata in urma stornării facturilor pentru care a incasat banii prin circuitele de compensare, S.C. X S.R.L. a livrat efectiv marfuri ulterior si a restituit in numerar lichiditati catre Y B, rezultand soldul obligatiei nerestituite la 29.10.2003, fiind stabilit si cel la data efectuării controlului.

S-a constatat ca pentru derularea relatiilor comerciale intre S.C. X S.R.L. Si Y B precum si unele filiale ale acesteia, s-au incasat contracte denumite de parti de "prestari servicii" sau "de furnizare" al caror obiect este recuperarea de creante pentru facturile neincasate prin efort propriu al Y.

Conform contractelor incheiate, creantele initiale ale Y fata de clientii sai, neincasate prin efort propriu, erau cedate spre incasare catre S.C. X S.R.L. Aceasta in momentul incasării acestor creante

devenea noul client (debitor) al Y pentru contravaloarea creantei incasate. Tot conform contractelor mai sus mentionate, S.C. X S.R.L. trebuia sa restituie catre Y contravaloarea acestor creante cedate si incasate la diferite termene in lichiditati sau livrari de diverse marfuri solicitate de Y sau filialele sale. Termenele de plata erau 45 - 90 zile si se calculau din momentul incasarii creantei cedate (momentul finalizarii operatiunii de compensare).

S.C. X S.R.L. a stins obligatia creata de incasarea banilor fara a fi livrate marfurile in momentul incasarii, facturile fiind de altfel si stornate, prin livrari ulterioare de marfuri si restituirii de lichiditati, mai avand de achitat la data controlului o suma catre urmatorii creditorii: Y B, Y M, Y Bt, S.C. A S.A., S.C. B S.R.L., S.C. Gs S.R.L.

Prin faptele descrise mai sus, S.C. X S.R.L. a incalcat prevederile legale care reglementeaza compensarile, respectiv Hotararea Guvernului nr. 685/1999, pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, persoane juridice, in vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, persoane juridice. Conform acestora ordinul de compensare nu se deconteaza prin banca, nu se schimba contra numerar, priveste numai obligatiile certe. Asa cum s-a mentionat mai sus, obligatiile nu au fost certe, marfurile nu au fost livrate in toate cazurile, facturile care au stat la baza circuitelor de compensare au fost stornate.

De asemenea, a fost incalcat art. 9 alin. (4) din regulamentul de compensare.

Organele de control au constatat ca desi contractele dintre S.C. X S.R.L. si Y se refera la cesionari de creante, in realitate s-au desfasurat operatiuni economice prin care S.C. X S.R.L. are calitatea de furnizor de diferite marfuri, iar Y de cumparator.

In fapt, creantele restante ale Y pe care le are de recuperat de la agentul economic participant la circuitul de compensare sunt incasate in cadrul general reglementat de legislatia referitoare la diminuarea blocajului financiar si prevenirea incapacitatii de plata, toti agentii economici cu restante vechi, nerecuperate, avand obligatia legala a comunicarii acestora la IMI pentru efectuarea circuitelor de compensare, scopul fiind diminuarea blocajului financiar.

Debitul recuperat de la S.C. X S.R.L. a fost notificat de catre Y printr-o adresa.

Faptul ca S.C. X S.R.L. a emis facturi catre Y cu mentiunea "contravaloare avans prestari servicii conform contractelor de cedare creante" nu are temei legal. Aceste facturi au servit doar ca document pentru a se efectua platile si incasarile prin compensari. S.C. X S.R.L.

nu are in obiectul de activitate recuperare de creante, nefiind o societate financiara specializata asa cum este reglementat de art. 6 pct. 2 din legea nr. 469/2002 privind unele masuri pentru intarirea disciplinei contractuale.

Prin faptul ca societatea a stornat dupa incasarea prin ordine de compensare o parte din facturile ce au stat la baza ordinelor de compensare, iar marfurile facturate nu erau livrate efectiv, organul de control constata ca incasarea contravalorii bunurilor este inaintea efectuarii livrarii intra sub incidenta art. 16 pct. b din legea nr. 345/2002 si art. 134 alin. (5) lit. b din Legea nr. 571/2003.

In timpul controlului s-a colectat TVA pentru sumele incasate de catre S.C. X S.R.L. cu ordinele de compensare, incasari efectuate inaintea livrarii marfurilor sau prestarii serviciilor.

De asemenea, s-a colectat TVA si pentru sumele incasate iar facturile care au stat la baza incasarilor au fost stornate partial sau in totalitate. Aceste incasari sunt efectuate prin ordine de compensare. In contul acestor incasari societatea a livrat efectiv marfuri sau a prestat servicii si a restituit in numerar sau prin virament lichiditati, ramanand obligatii neachitate.

Urmare controlului s-au stabilit pentru perioada verificata diferente suplimentare reprezentand TVA de plata, dobanzi si penalitati de intarziere.

Pe cumulat, in urma recalcularii TVA societatea are TVA de plata din care o parte reprezinta diferente suplimentare.

Baza impozabila stabilita suplimentar a fost stabilita astfel: suma incasata inaintea efectuarii livrarilor sau din livrari sub valoarea incasata - livrari ulterioare incasarilor - restituirii partiale din incasarile efectuate.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sumele incasate de societate in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004 sunt aferente unor operatiuni economice sau sunt aferente unor operatiuni de factoring si daca societatea are obligatia de a evidentia si colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor sume.

In fapt, S.C. X S.R.L. a incheiat contracte cu Y, precum si cu unele filiale ale acesteia, contracte denumite de parti de "prestari

servicii” sau “de furnizare”, al caror obiect este “recuperarea de creante pentru facturile care nu au fost incasate prin efort propriu”, respectiv “recuperarea de creante in numerar, virament si/sau prin procurarea de materiale, obiecte de inventar si utilaje”.

Pentru stingerea obligatiilor de plata fata de unii furnizori, in baza contractelor mai sus mentionate si a Hotararii Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, S.C. X S.R.L. a efectuat compensari succesive ca modalitate de stingere a obligatiilor economice intre aceasta si alte societati. Obiectul compensarilor efectuate de societate l-a constituit stingerea fara numerar a datoriilor societatii fata de furnizori (in aval), cu creante incasate de la clienti (din amonte).

Astfel, S.C. X S.R.L. emite facturi fiscale catre Y, unele filiale ale acesteia, precum si catre S.C. N S.R.L., S.C. A S.A., S.C. B S.R.L., S.C. Gs S.R.L., S.C. V S.R.L. pentru marfuri si prestari servicii fara ca acestea sa fie efectiv livrate sau prestate si fara ca societatea sa colecteze si sa inregistreze in contabilitate TVA aferenta.

S.C. X S.R.L. dupa ce a incasat prin circuitele de compensare contravaloarea marfurilor si a prestarilor de servicii inscrise in facturile mai sus mentionate, a stornat unele din aceste facturi, facturi care au stat la baza incasarilor prin compensare.

Cu sumele astfel incasate, S.C. X S.R.L. a efectuat concomitent cu incasarea, plati catre furnizorii de marfuri (in aval) participanti la circuitele de compensare.

Unii din acesti furnizori, dupa ce au incasat prin operatiuni de compensare contravaloarea facturilor emise catre S.C. X S.R.L., facturi care au stat la baza ordinelor de compensare, au stornat facturile in cauza si au restituit partial sau in totalitate catre S.C. X S.R.L. sumele incasate prin compensare.

Prin stornarea facturilor dupa incasarea acestora, S.C. X S.R.L. a devenit din furnizor, debitor, iar clientul a devenit creditor. Astfel, Y, S.C. N S.R.L., S.C. A S.A., S.C. B S.R.L., S.C. Gs S.R.L., S.C. V S.R.L. din clienti (debitori) au devenit creditori dupa ce au efectuat plati prin compensare catre S.C. X S.R.L., iar aceasta a stornat facturile emise pentru marfurile nelivrate si prestarile de servicii neefectuate, dar incasate prin operatiuni de compensare. -

Conform celor prezentate mai sus, S.C. X S.R.L. a participat in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004 la un numar de 55 circuite de compensare, a emis facturi fiscale pentru livrari de marfuri sau prestari

servicii pentru care a incasat prin ordine de compensare o anumita suma.

Pentru a stinge obligatiile create in urma incasarii sumelor facturate si stornarii dupa incasare a facturilor in cauza, S.C. X S.R.L. a livrat marfuri si a prestat servicii si a restituit lichiditati, la data efectuării controlului avand de achitat sume catre Y B, Y M, Y Bt, S.C. A S.A., S.C. B S.R.L. si S.C. Gs S.R.L.

Pe considerentul ca societatea a stornat dupa incasarea prin ordine de compensare o parte din facturile ce au stat la baza ordinelor de compensare, iar marfurile si prestarile de servicii facturate nu au fost livrate sau prestate efectiv, organele de control au constatat ca incasarea contravalorii bunurilor si serviciilor este inaintea efectuării livrării si prestării.

Astfel, au procedat la colectarea TVA pentru sumele incasate de S.C. X S.R.L. cu ordinele de compensare, incasari efectuate inaintea livrării marfurilor sau prestării serviciilor, precum si pentru sumele incasate, iar facturile care au stat la baza incasarilor au fost stornate partial sau in totalitate.

In drept, art. 16 din Lege nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizeaza:

Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.

[...]

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când:

a) *factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;*

b) *contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;*

c) *se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:*

[...].”

Incepand cu data de 01.01.2004 art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipuleaza:

“Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

[...]

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. [...] Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și constatările organelor de control se reține faptul că societatea a emis către Y, unele filiale ale acesteia, precum și către alte societăți, facturi fiscale pentru marfuri și prestări servicii. Marfurile facturate erau diverse materiale de construcție, combustibil, autoturisme, produse chimice etc. Pe facturile emise către Y B și Y M a fost înscris “contravaloare avans prestări servicii” sau “contravaloare avans prestări servicii conform contractului de cedare creanțe”. Marfurile și serviciile facturate nu au fost livrate sau prestate.

Facturile în cauză au fost emise cu scopul ca S.C. X S.R.L. să poată derula compensările prin Institutul de management și informatică din cadrul Ministerului Industriei și Comerțului conform Hotărârii Guvernului nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice.

Astfel, societatea a încasat prin circuitele de compensare contravaloarea marfurilor și serviciilor facturate, dar nelivrate sau prestate, fără să colecteze TVA aferentă.

După încasarea facturilor mai sus menționate, facturi care au fost comunicate la Institutului de management și informatică din cadrul Ministerului Industriei și Comerțului pentru a se efectua compensările, societatea a stornat unele din aceste facturi care au stat la baza încasărilor prin compensare.

Prin stornarea acestor facturi după încasarea lor S.C. X S.R.L. a devenit din furnizor, debitor, iar clientul a devenit creditor. Astfel, Y, S.C. N S.R.L., S.C. A S.A., S.C. B S.R.L., S.C. Gs S.R.L., S.C. V S.R.L., clienți ai S.C. X S.R.L. participanți la circuitele de compensare au devenit creditori.

Intrucat dupa ce s-a efectuat incasarea prin compensare societatea a stornat facturile emise catre Y, unele filiale ale acesteia, precum si catre alte societati, S.C. X S.R.L., pentru a stinge obligatiile create in urma incasarii sumelor facturate a livrat marfuri si a prestat servicii catre societatile mai sus mentionate fara a mai incasa contravaloarea acestora. Pentru aceste livrari si prestari societatea a colectat TVA aferenta.

Cu sumele incasate prin compensare s-au efectuat concomitent cu incasarea, plati catre furnizorii de marfuri ai S.C. X S.R.L. Unii din acesti furnizori dupa ce au incasat contravaloarea facturilor emise catre S.C. X S.R.L. au stornat aceste facturi si au restituit partial sau total sumele sumele incasate.

Conform celor prezentate mai sus, S.C. X S.R.L., in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004, a participat la un numar de 55 circuite de compensare, a emis facturi fiscale pentru livrari de marfuri sau prestari servicii pentru care a incasat prin ordine de compensare o anumita suma, fara sa colecteze si sa inregistreze in evidentele contabile TVA aferenta.

S.C. X S.R.L. a stins obligatia creata de incasarea banilor fara a fi livrate marfurile si prestate serviciile, facturile fiind stornate, prin livrari ulterioare de marfuri si restituirii de lichiditati mai avand de achitat la data efectuarii controlului sume catre urmasorii creditorii:

- Y B
- Y M
- Y Bt
- S.C. A S.A.
- S.C. B S.R.L.
- S.C. Gs S.R.L.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, se retine faptul ca societatea a incasat contravaloarea bunurilor si serviciilor facturate inaintea efectuarii livrarii si prestarii, fapt pentru care, conform prevederilor legale mai sus mentionate, pentru sumele astfel incasate de societate in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004 exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data incasarii acestora.

Prin contestatia formulata S.C. X S.R.L. sustine faptul ca suma a fost incasata in baza contractelor incheiate cu Y B si Y Bt, in calitate de beneficiari, denumite de parti "de prestari servicii" si "de furnizare", care au ca obiect "recuperarea de creante pentru facturile care nu au fost prin efort propriu", respectiv "recuperarea de creante in numerar, virament si /sau prin procurarea de materiale, obiecte de inventar si utilaje", care sunt operatiuni de factoring scutite de TVA.

Conform art. 8 din contractul incheiat cu Y B, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 37 - 41, contractul se va derula pentru

creante cedate din facturi mai mici de 100 milioane lei, numai in baza proceselor verbale de stingere a datoriilor reciproce, a ordinelor de compensare, ambele semnate de beneficiar si agentii economici implicati in circuit, iar conform art. 9, contractul se va derula pentru creante restante cedate din facturi mai mari de 100 milioane lei, numai prin Institutul de management si informatica, in conformitate cu Regulamentul de compensare stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 685/1999.

De asemenea, conform art. 10 din contractul incheiat cu Y Bt, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 33 - 36, "S.C. X S.R.L. va intocmi procesele verbale de compensare care vor fi semnate de toti agentii economici implicati in compensare".

Conform celor doua contracte societatea sustine ca a procedat la recuperarea facturilor prevazute in conventiile incheiate prin compensarea datoriilor debitorilor catre cele doua unitati, conform Hotararii Guvernului nr. 685/1999, insa la art. 13 din contractul nr. 1698/11.04.2003 se precizeaza ca "prestatorul va prezenta beneficiarului ofertele de produse, utilaje sau servicii, spre analiza si acceptare, cu 5 zile inainte de cedarea creantei. Oferta va cuprinde: pret, caracteristici si conditii tehnice, termene si conditii de livrare, termene si conditii de garantie", iar la art. 14 se mentioneaza ca "beneficiarul va analiza ofertele si va emite comanda ferma in termen de 10 zile dupa acceptarea lor."

De asemenea intr-un contract, la art. 5 s-a precizat ca "S.C. X S.R.L. va inainta ofertele de pret la comenzile primite, spre analiza si acceptare Directiei de apa care a cedat creantele, care este obligata sa dea raspunsul in termen de 5 zile".

Desi obiectul contractelor mai sus mentionate se refera la recuperare de creante, in fapt, conform celor retinute mai sus, s-au desfasurat operatiuni economice, S.C. X S.R.L. avand calitatea de furnizor de diferite marfuri si servicii, iar Y de cumparator.

Mai mult, conform art. 6 alin. (2) din Legea nr. 469/2002 privind unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale "*factoringul este contractul încheiat între o parte, denumită aderent, furnizor de mărfuri sau prestatoare de servicii, și o societate bancară sau o instituție financiară specializată, denumită factor, prin care aceasta din urmă asigură finanțarea, urmărirea creanțelor și prezervarea contra riscurilor de credit, iar aderentul cedează factorului, cu titlu de vânzare, creanțele născute din vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru terți.*"

Or, conform celor retinute mai sus, operatiunile desfasurate de S.C. X S.R.L. Si Y nu au fost operatiuni de factoring asa cum sustine contestatoarea, intrucat Y nu a cedat S.C. X S.R.L., cu titlu de vanzare, creantele nascute din vanzarea de bunuri sau prestarea de servicii

pentru terti, ci S.C. X S.R.L., a emis facturi de bunuri si servicii catre ANAR incasand contravaloarea acestora inaintea efectuarii livrarii sau prestarii.

Mai mult, S.C. X S.R.L. nu are in obiectul de activitate "recuperare de creante", nefiind o societate financiara specializata care sa desfasoare astfel de operatiuni.

In consecinta, intrucat societatea a incasat contravaloarea bunurilor si serviciilor facturate inaintea efectuarii livrarii si prestarii, pentru sumele incasate in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004, aceasta avea obligatia colectarii TVA aferenta, exigibilitatea TVA intervenind la data incasarii acestora, asa cum s-a retinut mai sus.

Astfel, organele de control in mod legal au procedat la colectarea TVA aferenta sumelor incasate de societate cu ordine de compensare, incasari efectuate inaintea livrarii marfurilor sau prestarii serviciilor si pentru care facturile care au stat la baza incasarilor au fost stornate partial sau in totalitate. Intrucat din suma incasata prin ordine de compensare societatea a livrat marfuri sau a prestat servicii si a restituit in numerar sau prin virament lichiditati, organele de control au procedat la colectarea TVA aferenta sumei ramasa de achitat la data efectuarii controlului.

In consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. X S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca in situatia in care din suma stabilita la data efectuarii controlului, societatea restituie numerar, aceasta are posibilitatea regularizarii TVA. In situatia in care ulterior societatea livreaza bunuri sau presteaza servicii, aceasta are obligatia colectarii TVA conform prevederilor legale referitoare la taxa pe valoarea adaugata. De altfel, in situatia in care societatea pentru a stinge obligatiile create in urma incasarii sumelor facturate, a livrat marfuri si a prestat servicii a procedat la colectarea TVA aferenta.

Argumentele societatii referitoare la faptul ca organele de control au acceptat ca legala anulara si stornarea facturilor din moment ce la capitolul impozit pe profit nu au fost luate in calcul, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila intrucat:

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din 11.11.2004 sumele incasate de societate in perioada 20.03.2003 - 18.05.2004 au fost inregistrate in contul de venituri anticipate prin articolul contabil: 411 "clienti" = 472 "venituri inregistrate in avans". Astfel, societatea nu si-a creat venituri impozabile. Ulterior, obligatia de plata catre Y a fost stinsa partial prin livrari efective de marfuri, contabilizate de aceasta data in conturile de venituri cu colectarea TVA aferenta.

De asemenea, in ceea ce priveste invocarea de catre societate a adresei directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 32, prin care se precizeaza ca "potrivit prevederilor art. 9 alin. (2) lit. c pct. 4 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata (in vigoare pana la data de 31 decembrie 2003) si potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare de la data de 1 ianuarie 2004), sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere serviciile financiare care includ si operatiunile de factoring.

Activitatea de preluare si recuperare de creante este operatiune de factoring, fiind scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere conform prevederilor legale mai sus mentionate si ca urmare nu se colecteaza taxa pe valoarea adaugata pentru comisionul incasat de societatea dvs., de 5% din valoarea creantelor cedate, reprezentand contravaloarea serviciului financiar prestat", aceasta nu poate fi avuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a retinut mai sus societatea nu a desfasurat operatiuni de factoring, ci operatiuni economice.

Mai mult, asa cum rezulta din adresa mai sus mentionata, in situatia in care societatea ar fi desfasurat operatiuni de factoring, aceasta nu ar fi colectat TVA doar pentru comisionul incasat.

2) Referitor la dobanzile si la penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina regiei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", art. 33 din Legea nr. 345/2002, privind taxa pe valoarea adaugata, art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 108 si art. 114 din Codul de procedura fiscala, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 16 din Lege nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 179 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** referitoare la sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.