

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția generală a finanțelor publice Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR .../2006
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. A I S.R.L.

Direcția generală a finanțelor publice Alba a fost sesizată de către Activitatea de control fiscal, cu privire la contestația depusă de S.C. A I S.R.L., împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.../2006, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2006, acte întocmite de Activitatea de inspecție fiscală Alba.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2006, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere prin care s-a stabilit T.V.A. suplimentar în sumă de ... lei RON, cu consecința calculării de majorări și penalități aferente în sumă totală de lei RON.

Văzând că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură cerute de lege, Direcția generală a finanțelor publice- prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să analizeze pe fond contestația depusă.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația depusă petenta nu este de acord cu măsurile dispuse prin Raportul de inspecție fiscală încheiat de către organele de control din cadrul D.G.F.P. Alba-Activitatea de control fiscal, solicitând corectarea acestora și emiterea unei noi decizii de impunere, pentru următoarele considerente:

*Petenta invocă în susținerea cauzei adresa nr.../06.2006 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția generală legislație impozite indirecte, ca răspuns la o adresa prin care se solicitau precizări în legătură cu ajustarea bazei de impozitare a T.V.A., adresă care preciza că " societatea importatoare care a achitat taxa aferentă importului are dreptul la deducerea acesteia".

Sunt invocate prevederile legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal - art. 145 alin. (8) lit. b, potrivit căruia " efectuarea dreptului de deducere a T.V.A. pentru importurile de bunuri se face cu declarația vamală de import".Petenta arată că prin achitarea T.V.A. în vamă, societatea a respectat prevederile Legii nr. 571 / 2003 R privind Codul fiscal , art. 145 alin. (3) lit. b) și consideră că are dreptul de deducere a T.V.A. plătită pentru bunurile importate.

Precizează că la pag. 11 a actului de control - se recunoaște că s-a plătit T.V.A. pentru valoarea a ... kg carne de porc degradată, care a fost confiscată de către organele sanitare cu actele de confiscare nr. .../ 2004 și nr. .../ .2004. Pentru această carne, așa cum a constatat organul de control, furnizorul extern își recunoaște vina și emite note de creditare. Aceste note de creditare au fost înregistrate în contabilitatea petentei, prin stornarea intrărilor din contul 301 și creditul furnizorului; astfel- petenta consideră că nu s-a înregistrat vreun prejudiciu din această operațiune.

Mai face precizarea că în operațiunea economică prezentată are calitatea de client, fiind operațiune de aprovizionare, deci în situația de a înregistra T.V.A. deductibilă, și nu de colectare a T.V.A. În acest sens, consideră că în mod eronat s-au aplicat prevederile legii nr. 571 / 2003 cap. IV art. 128 alin. (1) care precizează ce se înțelege prin livrare de bunuri, precum și ale alin. (9) lit. b, care precizează ce nu constituie livrare de bunuri și drept urmare- nu constituie baza de impozitare a T.V.A, apreciind eronată măsura de stabilire a obligatiei de a colecta T.V.A. de ... RON. și de plată a majorărilor aferente.

Prin calculul eronat a T.V.A. colectată asupra unor mărfuri că nu aprațin patrimoniului firmei, pe lângă faptul că nu s-a restituit T.V.A. în suma de ... RON, s-au calculat și penalizări aferente.

*Precizează că la pagina 11 pct. 1 a actului de control se stabilește că nu s-a colectat și înregistrat în contabilitatea unității T.V.A. aferentă sumei de ... RON, cheltuieli de protocol înregistrate în anul 2004, peste limita normelor legale admise.

Față de aceste constatări, arată că din Declarația 101 pentru anul fiscal 2004, date care corespund cu cele înscrise în Registrul fiscal, depășirea a fost de numai ... RON, pentru care trebuia colectată taxa pe valoarea adăugată în sumă de numai ... RON, sumă asupra căreia se calculau și majorările aferente.

Pentru considerentele prezentate, solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. A I S.R.L., organele competente ale D.G.F.P Alba - Activitatea de inspecție fiscală- au întocmit Raport de inspecție fiscală, iar în baza constatărilor înscrise în acesta s-a emis Decizia de impunere nr.06.2006, prin care s-a stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în valoare de ... RON, respectiv majorări de întârziere în sumă de RON și penalități în sumă de RON.

Inspecția fiscală parțială s-a făcut ca urmare a depunerii de către contestatoare a decontului negativ de T.V.A., cu soldul negativ și opțiune de rambursare a sumei de ... RON.. Prin raportul de inspecție încheiat s-au reținut următoarele:

Perioada supusă verificării a fost decembrie 2004- decembrie 2005.

Temeiul legal pentru soluționarea cererii de rambursare a T.V.A.: prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată și completată ulterior, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 aprobate prin H.G. nr. 44/ 2004, O.M.F. nr. 967 / 2005 pentru aprobarea metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările ulterioare.

La verificarea T.V.A. deductibilă s-a reținut că agentul economic, în perioada verificată a dedus T.V.A. în sumă de ... RON, justificarea dreptului de deducere făcându-se conform prevederilor legii nr. 571 / 2003, cu facturi fiscale și declarații vamale de import.

S-a reținut că în perioada verificată agentul economic a dedus T.V.A. aferentă contravalorii materialelor de construcție necesare construirii unui complex de prelucrare industrială a cărnii, aprovizionării cu materii prime din import și din țară pentru producția preparatelor din carne, T.V.A. aferentă consumului de utilități și ratelor de leasing achitate pentru achiziția de autoutilitare și utilaje- în leasing.

Organele fiscale rețin că pentru importurile efectuate, agentul economic a achitat T.V.A. aferentă organelor vamale, respectând prevederile art. 145 alin. (3) lit. b din Codul fiscal.

La verificarea T.V.A. colectată s-a constatat că:

Agentul economic a înregistrat venituri din vânzarea preparatelor de carne la intern, pentru care a colectat T.V.A. în procent de 19%, în temeiul prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal. Total T.V.A. colectată a fost de ... RON.

-Totodată, organele fiscale au reținut că pentru anul fiscal 2004 societatea a înregistrat cheltuieli de protocol ce depășeau limitele legale, în sumă de ... RON. În temeiul H.G. nr. 44 / 2004 cap. IV pct. 7 alin. (6), depășirea limitelor prevăzute la pct. 7 alin. (3) constituie livrare de bunuri, pentru care se colectează T.V.A. corespunzător depășirii. Pe motiv că societatea a încălcat prevederile legale, au colectat T.V.A. în sumă de ... RON.

-În anul 2004 societatea a importat carne de porc congelată de la E E G-Germania. La verificarea efectuată de Direcția Sanitară Veterinară s-a constatat că din cantitatea de ... kg carne de porc congelată importată, cantitatea de ... kg era deteriorată (decongelată și aspect modificat) .S-au încheiat acte sanitar veterinare de confiscare nr...../2004 si nr./2004(înregistrate în contabilitatea societății în luna decembrie 2004), iar carnea a fost preluată de către o altă societate în vederea distrugerii.

Administratorul societății a precizat organelor fiscale, că marfa s-a degradat din vina furnizorului, întrucât procesul de congelare a fost efectuat forțat, ceea ce a dus la degradarea cărnii.

Organele fiscale au stabilit că nu au fost îndeplinite cumulativ cele trei condiții stipulate la pct. 7 alin. (1) cap. IV din H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 - respectiv că bunurile degradate calitativ din vina furnizorului care nu a respectat procesul de congelare- constituie livrare de bunuri, pentru care au trasat în sarcina societății o diferență suplimentară de T.V.A. în cuantum de ... lei RON.

Pentru debitul stabilit suplimentar s-au calculat majorări și penalități, în conformitate cu art. 115 din OG 92/2003R.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, în raport cu argumentele contestatoarei, documentele existente la dosar și cu actele normative în materie, se rețin următoarele:

S.C. A I S.R.L. este societate comercială privată, înregistrată la O.R.C. cu nr.... având ca obiect de activitate principal - producția, prelucrarea, conservarea și comercializarea preparatelor din carne proaspătă și afumată.

*În fapt, în anul 2004 petenta a achiziționat din Germania, carne de porc congelată- respectiv cantitatea de... kg, pe care a înregistrat-o în evidența contabilă în contul 301 " materii prime " .

La verificarea efectuată de Direcția Sanitar Veterinară Alba s-a constatat că din cantitatea de carne de porc importată era deteriorată cantitatea de ... kg, pentru care s-au întocmit actele sanitar-veterinare de confiscare.

În baza acelor acte sanitar- veterinare, organele fiscale au stabilit ca pentru această cantitate de carne degradată calitativ, în valoare de... lei se datorează T.V.A. în sumă de... RON.

Având în vedere cele reținute anterior, precum și argumentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei, se constată :

Societatea contestă această sumă, susținând că actul normativ invocat de organele de control -legea nr. 571/2003 art.128 alin. (1) si (9)- nu îi este aplicabil, si deci, pentru marfa degradată nu era obligată să colecteze T.V.A.

Referitor la obiectul cauzei- legislația în vigoare prevede următoarele:

Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal :

"Articolul 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.(...)

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;...."

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, precizează:

"7.(1) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții :

a) nu sunt imputabile;

b)degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente ;

c)se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic (...)"

Față de prevederile legale mai sus citate, în raport de susținerile părților, organul de soluționare a contestației constată:

Documentele prezentate de societatea contestatoare pentru bunurile degradate (carne congelată provenită din import) au fost acele acte sanitar-veterinare de confiscare, emise de Direcția Sanitar Veterinară, în care se menționează: produsul confiscat, cantitatea, proprietarul, motivul confiscării și destinația mărfii confiscate.

La motivul confiscării este înscris: "*la deschiderea remorcii autotrenului s-a constatat decongelare accentuată, aspect modificat, culoare brună, început de fermentație*" (pentru cantitatea de ... kg carne de porc) și "*decongelare accentuată în partea din spate a remorcii, început de fermentație cu miros înțepător*" (pentru cantitatea de ... kg).

La destinația bunurilor confiscate se specifică: "*se vor menține în depozit frigorific separat, până la preluarea de către firma, conform contractului încheiat*", respectiv pentru distrugerea acesteia.

Totodată, din analiza actelor existente la dosarul cauzei, se constată că marfa degradată a fost recepționată de către societate, care a înregistrat-o în contul 301 "materii prime", aceasta achitând în vamă valoarea T.V.A. aferentă, la data importului, când s-a întocmit declarația vamală de import cu valoarea în vamă- la care s-au calculat drepturile de import.

Din declarația luată administratorului societății de către organele fiscale, rezultă că marfa a fost primită degradată, întrucât furnizorul extern a recunoscut că a procedat la congelarea forțată a cărnii, ceea ce a determinat degradarea acesteia. Pentru cantitatea degradată societatea furnizoare din Germania, a emis note de credit prin care a diminuat valoarea inițială a facturilor.

În baza acelor note de credit primite, contestatoarea a înregistrat în contabilitate următoarele articole contabile:

301= 401 -... lei,

301=401 - ... lei.

Nota contabilă de stornare reprezintă în fapt- scoaterea din evidență a materiei prime, ca operațiune inversă (în roșu sau cu semnul minus) celei prin care a fost înregistrată în evidența contabilă achiziționarea acesteia.

Se constată că pentru marfa degradată furnizorul străin a acordat un discount, emitând acele notele de credit, acesta neputând fi obligat să emită facturi fiscale în sensul legii românești.Însă, precizăm că atâta timp cât declarația vamală de import nu a fost modificată, notele de credit care au fost emise de furnizorul extern sunt documente prin care s-a diminuat obligația de plată față de furnizorul extern, dar nu au modificat valoarea în vamă asupra căreia organele vamale au stabilit T.V.A. datorată la import, ce a fost achitată de petentă .

Referitor la îndeplinirea de către petentă a celor 3 condiții prevăzute la art. 128 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal - se constată că aceste condiții sunt îndeplinite de societate- respectiv: bunurile degradate calitativ, nemaiputând fii recuperate, au fost confiscate, în vederea distrugerii; degradarea acestora, asa cum reiese din actele sanitar- veterinare și din contestația depusă, se datorează unor cauze obiective, fără ca vina să aparțină contestatoarei sau muncitorilor acesteia- în sensul că nu s-au asigurat condiții optime pentru marfa aprovizionată, situație în care bunurile degradate ar fi fost imputabile.

Asadar, aceste acte sanitar-veterinare dovedesc faptul că marfa achiziționată a fost depistată la controlul efectuat la deschiderea camerei autotrenului ca fiind degradată, cauzele care au condus la această situație nefiind imputabile petentei.

În realitate, T.V.A. în suma de ... lei RON stabilită suplimentar de organele de control- reprezintă taxa pe valoarea adăugată plătită în vamă de contestatoare la determinarea drepturilor vamale de import, pe baza declarației vamale, T.V.A. pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, în baza prevederilor art. 145 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, care stipulează că" *orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate*".

Așadar, notele de credit emise de furnizorul extern au influențat doar obligația de plată față de acesta, dar nu s-a modificat valoarea în vamă asupra căreia s-a stabilit T.V.A. la import, reducerea de preț făcându-se direct contestatoarei în calitate de beneficiar care, la data importului, achitase inclusiv T.V.A. aferentă mărfurilor degradate calitativ.

În consecință, pentru bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate (considerate la control drept livrări de bunuri) - societatea nu datorează T.V.A.; ca atare - se va admite contestația depusă pentru acest capăt de cerere privind T.V.A , si pentru accesoriile aferente.

* Referitor la T.V.A. în sumă de ... lei aferentă depășirii cheltuielilor de protocol : D.G.F.P. Alba este investită să se pronunțe asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunilor de protocol efectuate în anul fiscal 2004:

În speță sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (1) și (9) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal și ale pct. 7 (3) și (6) din H.G. nr. 44 / 2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, care menționează:

ART. 128"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.(...)

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme."

În Normele metodologice de aplicare a legii nr. 571 / 2003, aprobate prin H.G. nr. 44 /2004, la cap. IV pct. 7 se precizează:

"(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. Aceeași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile titlului IV al Codului fiscal.

(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora."

Ca atare, având în vedere Declarația 101 - privind impozitul pe profit anual, cheltuielile de protocol ce depășeau limita legală au fost în sumă de ... lei RON, sumă care reprezintă baza impozabilă pentru calculul T.V.A. aferentă cheltuielilor de protocol, aceasta fiind suma la care se colectează T.V.A.

Prin Raportul de inspecție fiscală organele de control au stabilit eronat că suma de ... RON-reprezenta cheltuieli de protocol ce depășeau limita legală.Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, acestea- sesizând eroarea de calcul, au recalculat T.V.A. datorată, prin aplicarea cotei de 19% la suma reala,

stabilind astfel suma de ... RON - T.V.A. suplimentară aferentă depășirii cheltuielilor de protocol.

Având în vedere cele de mai sus se va admite parțial contestația pentru suma de ... lei RON și se va menține T.V.A. aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, în sumă ... lei RON.

Întrucât asupra sumei taxei pe valoarea adăugată contestată se vor pronunța soluții de admitere parțială și respingere, urmează ca pentru accesoriile generate de aceste sume și contestate de petentă să fie refăcut calculul, conform prevederilor legale.

Având în vedere faptul că soluționarea cererilor de rambursare a T.V.A. nu se poate efectua decât în urma verificării documentației de rambursare, care nu este anexată la dosarul cauzei și faptul că asupra sumei taxei pe valoarea adăugată contestată urmează a fi pronunțate soluții de admitere parțială și respingere-D.G.F.P. Alba nu se poate pronunța cu privire la T.V.A. de rambursat, urmând ca organele fiscale competente să stabilească dacă petenta are, potrivit legii, dreptul de rambursare a T.V.A.

Pentru considerentele expuse în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor art. 180, 183 și 186 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală , publicată în Monitorul Oficial nr. 863 / 2005 s-a decis:

1.Respingerea ca neîntemeiată, a contestației depuse de S.C. A I S.R.L., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... RON aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, cu accesoriile aferente.

2.Admiterea parțială a contestației- pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă totală de ... RON , și pentru accesoriile aferente.