

IX. Baza de impozitare a TVA

99. TVA aferentă retururilor de presa scrisă

În perioada 01.09.2001 - 31.12.2002, o societate a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu valoarea totală a revistelor returnate, mai puțin comisionul distribuitorului și taxa pe valoarea adăugată aferentă, stornând astfel integral taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă retururilor.

Prin procesul verbal de verificare, organele de control fiscal au constatat că în conformitate cu prevederile art. 15 și art. 27 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada septembrie 2001 - mai 2002, respectiv art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă pentru perioada iunie 2002 - decembrie 2002, baza de impozitare s-a redus corespunzător în cazul retururilor de până la 15% din presa scrisă. Astfel, organele de control au procedat la calculul retururilor pe fiecare revistă și pe fiecare număr, ținând seama de ponderea acestor returnări în volumul total al livrărilor, la determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prin scăderea din valoarea retururilor pe fiecare revistă și pe fiecare număr a limitei maxime admisibile de reducere - 15% și la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă prin aplicarea procentului de 19% asupra bazei de impozitare. Au rezultat astfel diferențe de taxă pe valoarea adăugată aferente retururilor mai mari de 15%, pentru care au fost calculate majorări de întârziere și dobânzi aferente, precum și penalități de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că organele de control au aplicat eronat prevederile legale privind plafonul de reducere a bazei de impozitare în cazul reducerilor, de până la 15% întrucât aceste prevederi se referă la presa scrisă, categorie în care intră doar ziarele. Contestatoarea a invocat în acest sens prevederile Hotărârii Guvernului nr. 53/1999, considerând că presa scrisă se încadra la cod 2212 - editarea ziarelor, în timp ce activitatea societății se încadra la cod 2213 - editarea revistelor și periodicelor. Societatea a considerat că reglementările privind taxa pe valoarea adăugată, invocate de organele de control nu precizau grupa de produse care fac parte din presa scrisă. Totodată, contestatoarea a precizat că toate editurile de reviste au procedat la fel în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care unele edituri au returnat mult mai mari.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă noțiunea de “presa scrisă” menționată în actele normative ce reglementau taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.09.2001 - 31.12.2002 cuprindea doar ziarele sau cuprindea și revistele editate de societate și, implicit, dacă organele de control au procedat în mod legal la calculul diferențelor de taxa pe valoarea adăugată aferente retururilor mai mari de 15%.

În drept, art. 15 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 53/2001, aplicabilă pentru perioada 01.09.2001 - 31.05.2002, se preciza:

“Baza de impozitare se reduce corespunzător:

a) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, prețurile sau alte

elemente cuprinse în facturi ori în alte documente legal aprobate, precum și în cazul retururilor de până la 15% din presa scrisă î...ș”.

De asemenea, art. 27 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 53/2001, aplicabilă pentru perioada 01.09.2001 -31.05.2002, preciza modul de corectare a taxei pe valoarea adăugată determinată eronat, inclusiv pentru situațiile prevăzute la art. 15 lit. a) din același act normativ, în sensul că reducerea bazei de impozitare se realiza prin emiterea de către furnizorii de bunuri a unor noi documente cu valorile înscrise cu semnul minus, care urmau să fie transmise beneficiarilor și care vor fi înregistrate în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări și preluate în deconturile întocmite pentru luna în care s-a efectuat reducerea bazei de impozitare.

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de formă și la art. 18 alin. (4) lit. a), respectiv la art. 31 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2002.

Prin urmare, în perioada supusă verificării, respectiv 01.09.2001 -31.12.2002, reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul retururilor din presa scrisă era posibilă doar în limita a 15% din totalul acestora, conform procedurii enunțate mai sus.

În ceea ce privește noțiunea de *“presa scrisă”* s-a reținut că, în conformitate cu Dictionarul general al limbii române, autor Vasile Breban, publicat în anul 1987 la Editura științifică și enciclopedică, *“presa = î...ș totalitatea publicațiilor cotidiene și periodice (ziare, reviste, etc.) î...ș”*.

Mai mult, la art. 5 din Legea presei din România nr. 3/1974, republicată în anul 1978 se preciza:

“Prin presă, în sensul prezentei legi, se înțelege activitatea de informare publică realizată prin orice forme de imprimare, înregistrare, transmitere și comunicare, materializată în:

a) ziare, reviste, buletine periodice î...ș”.

Legea presei din România nr. 3/1974, republicată în anul 1978 a fost abrogată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 53/2000 pentru unele măsuri privind soluționarea cererilor referitoare la acordarea de despăgubiri pentru daunele morale, cu excepția dispozițiilor art. 72 - 75 și art. 93. Totodată, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 53/2000 a fost abrogată prin Ordonanța Guvernului nr. 34/2001 și a fost respinsă prin Legea nr. 45/2002.

Prin urmare, în categoria presei scrise intră atât ziarele cât și revistele și celelalte publicații cotidiene și / sau periodice și nu doar ziarele, așa cum eronat a susținut contestatoarea.

În ceea ce privește Hotărârea Guvernului nr. 53/1999 privind aprobarea Clasificării produselor și serviciilor asociate activităților - CPSA, invocată de societate, s-a reținut că acest act normativ nu prevede o definiție a presei / presei scrise și nici nu precizează că presa scrisă se încadrează strict la categoria *“editarea ziarelor”*, așa cum eronat a susținut contestatoarea ci precizează doar codurile pentru activitatea de editare a ziarelor - 2212 și respectiv pentru activitatea de editare a revistelor și periodicelor - 2213. faptul că *“presa scrisă”* nu figurează în mod distinct, sub aceasta denumire, în clasificarea produselor și serviciilor asociate activităților nu a fost relevant în soluționarea

contestației, atâta timp cât, așa cum s-a reținut anterior, noțiunea de “*presa scrisă*” poate cuprinde atât ziare, cât și reviste și alte publicații periodice, cuprinse în clasificarea produselor și serviciilor asociate activităților.

De asemenea, nu a fost relevant în soluționarea contestației faptul că reglementările privind taxa pe valoarea adăugată nu precizau grupa de produse care fac parte din presa scrisă, atâta timp cât, așa cum s-a reținut anterior, există definiții ale noțiunii de “*presa*”, care cuprinde atât ziarele, cât și revistele și celelalte publicații periodice.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele contestatoarei potrivit cărora toate editurile de reviste au procedat la fel în ceea ce privește reducerea bazei de impozitare pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată, unele edituri având returnări mult mai mari întrucât prin decizia de soluționare a contestației au fost analizate strict constatările organelor de control privind activitatea contestatoarei. De altfel, din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat modul în care celelalte edituri de reviste au procedat în perioada 01.09.2001 - 31.12.2002 cu privire la reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, în cazul returnurilor mai mari de 15%.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la calculul returnurilor pe fiecare revistă și pe fiecare număr, ținând seama de ponderea acestor returnări în volumul total al livrărilor, la determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prin scăderea din valoarea returnurilor pe fiecare revistă și pe fiecare număr a limitei maxime admisibile de reducere - 15% și la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă prin aplicarea procentului de 19% asupra bazei de impozitare, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

100. Baza de impozitare a TVA în cazul importurilor de servicii

O societate comercială a importat în perioada octombrie 1999 – aprilie 2000 servicii. Organele de control fiscal au analizat modul în care a fost achitată taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii importate de societate în perioada octombrie 1999 - aprilie 2000, întocmindu-se în acest sens o anexă a actului de control, din care a rezultat că societatea datora taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere, după aplicarea dispozițiilor art.8 din OG nr.11/1996 și a OMF nr.620/1997 referitoare la stingerea obligațiilor de plată.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că datele înscrise în anexa actului de control, cu privire la modul de stingere a obligațiilor de plată ale societății, aferente prestărilor de servicii externe erau eronate, omitându-se anumite plăți și nerespectându-se prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 1616/1999. În acest sens, contestatoarea a anexat o situație care reprezenta, în opinia sa, modul corect de stingere a acestor obligații.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul importului de servicii precum și modul de stingere a obligațiilor de plată privind acest tip de operațiuni.

În drept, art 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevedea:

“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

Î...ș b) tarifele negociate pentru prestările de servicii;

Î...ș e) valoarea în vamă, determinată potrivit legii, la care se adaugă taxa vamală, alte taxe și accizele datorate pentru bunurile și serviciile din import î...ș”.

Prin urmare, baza de impozitare în cazul importului de servicii efectuat de societate era dată de tarifele negociate cu furnizorii externi și înscrise în facturi, în condițiile în care organele de control nu au făcut nici o precizare privind eventuale taxe vamale și/sau alte taxe și accize în cazul acestor servicii. S-a reținut și faptul că societatea nu a precizat de unde provin diferențele între sumele înscrise în facturi și baza de impozitare avută în vedere de aceasta. Prin urmare, organele de control în mod legal au stabilit obligațiile de plată privind importul de servicii pornind de la sumele înscrise în facturile externe și procedând apoi la stingerea acestor obligații de plată prin aplicarea art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare a ordonanței, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 620/1997, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru **s-a respins ca neîntemeiată și neargumentată contestația.**

101. Determinarea bazei de impozitare a TVA

În luna decembrie 1999, o societate comercială a întocmit facturi de stornare, în care taxa pe valoarea adăugată a fost calculată cu cota de 22% și a refacturat în prima zi a anului 2000 aceleași cantități aplicând cota de 19%. Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că societatea la sfârșitul fiecărei luni a stornat toate cantitățile existente în stoc la clienți, iar în prima zi a lunii următoare a facturat aceleași cantități, dar la cursul valutar de schimb aferent acelei zile. Organele de control au calculat diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii decembrie 1999, care era datorată de societate întrucât aceasta întocmea facturi de stornare și refactura în prima zi a anului 2000 aceleași cantități, dar aplicând cota de impozitare de 19%. Pentru această diferență de taxă pe valoarea adăugată neachitată au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că organul de control a stabilit pentru lunile octombrie, noiembrie și decembrie 1999 taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată la facturare și taxa pe valoarea adăugată colectată din facturile storno, dar nu a procedat în același mod și pentru luna septembrie 1999. Facturile stornate au fost înregistrate conform prevederilor art. 38 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, în evidența contabilă atât a vânzătorului, cât și în evidența cumpărătorului. O parte din aceste facturi au fost trimise la clienți prin șferii care au efectuat transportul, la momentul respectiv neavând semnăturile de primire. Diferența de taxa pe valoarea adăugată colectată nu era aferentă lunii decembrie 1999, așa cum au afirmat organele de control în procesul verbal contestat deoarece stornările au fost facute lunar iar organul de control nu a efectuat inventarierea stocului de marfă pentru a constata dacă produsele se regăseau în stocul de marfă la

31.12.1999.

Prevederile legale care au fost invocate de organul de control, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, cap. 12 art. 28 pct. 12.1 b reglementau “corectarea erorilor” și nu faptul că “societatea întocmește facturi de stornare”.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă prin operațiunile de stornare efectuate de societate a fost influențată baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor efectuate.

În drept, art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată preciza:

“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț. î...ș”

Pct. 8.1 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Ca regulă generală, baza de impozitare este constituită pentru livrările de bunuri și prestările de servicii din toate sumele, valorile, bunurile sau serviciile primite ori care urmează a fi primite de furnizor sau prestator în contrapartidă pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.” iar la pct. 8.3 alin. 2 din același act normativ se stipula: *“Baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare, în vigoare la data încasării facturii, față de cel utilizat la data facturării. Furnizorul este obligat să emită factura fiscală, în negru pentru sumele încasate suplimentar sau, după caz, în rșu pentru sumele de scăzut.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei a rezultat că societatea contestatoare a înregistrat facturile de stornare în evidența contabilă în jurnalul de vânzări și a întocmit note de intrare recepție, facturile de stornare erau înregistrate și în evidența contabilă a distribuitorilor societății în jurnalele de cumpărări anexate la dosar. Astfel, societatea contestatoare a anexat în susținerea contestației procese verbale întocmite la distribuitori din care a rezultat că facturile storno fuseseră înregistrate în evidențele contabile.

Prin procesul verbal încheiat de organele de control la unul din distribuitorii societății contestatoare s-a constatat că acesta înregistrase în evidența contabilă un număr de 16 facturi emise în rșu de către contestatoare, facturi de retur marfă, respectiv uleiuri îmbuteliate pentru autoturisme și autovehicole industriale, facturile respective fiind înregistrate în jurnalul de cumpărări cu semnul minus, *“sumele fiind corect preluate în registrul jurnal, balanța de verificare, decontul de taxa pe valoarea adăugată.”*

Din analiza notei de constatare încheiată la un alt distribuitor al contestatoarei, s-a reținut că organul de control a constatat în urma verificării că *“motivul refacturării efectuate de către contestatoare prin emiterea facturilor «în rșu» îl constituia modificarea cursului valutar având drept consecință recalcularea prețului de vânzare. La baza acestor stornări au stat condițiile stipulate în contractul încheiat între cele două părți, «operațiunea de stornare se efectuează în cazul în care cursul valutar aferent*

produselor vândute se modifică»”.

Din cele menționate mai sus, organele de control au reținut faptul că emiterea facturilor de stornare la sfârșitul fiecărei luni și refacturarea în rșu pentru aceleași cantități în prima zi a lunii următoare a constituit-o o clauza stipulată în contractele încheiate între societatea contestatoare și distribuitorii săi, în vederea recalculării prețului de vânzare odată cu modificarea cursului valutar.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că la dosarul cauzei nu se aflau anexate contractele încheiate de contestatoare cu distribuitorii sai iar organele de control nu au ținut cont de aceste contracte, nu au analizat modul de finalizare al operațiunilor, respectiv modul de recalculare a prețurilor de vânzare actualizate la cursul de schimb valutar, **s-a desființat procesul verbal** urmând ca o altă echipa de control decât cea care a întocmit procesul verbal contestat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de cele precizate în decizie și de documentele și argumentele prezentate de contestatoare în susținerea cauzei.

102. Includerea în baza de impozitare pentru calculul TVA aferentă livrărilor de carburanți a accizei datorate la importurile de aditivi utilizați în scop tehnologic pentru realizarea carburanților comercializați.

În cazul unei societăți comerciale, pentru determinarea TVA aferentă livrărilor de carburanți, organele de control au inclus în baza de impozitare accize stabilite ca datorate de contestatoare la momentul importului de aditivi. Prin procesul verbal, organele de control, prin recalcularea bazei de impozitare pentru determinarea TVA prin includerea accizelor calculate ca datorate în vamă au stabilit TVA de plată.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că eronat organele de control au stabilit diferențe de accize și TVA prin accizarea importului de aditivii efectuat în anul 2002 deoarece *“aditivii achiziționați din import au fost utilizați în procesul tehnologic, în vederea îmbunătățirii cifrei octanice a benzinelor semifabricate obținute în procesul de rafinare, cu cifră octanică scăzută, sub 92, fapt ce a dus la obținerea de unui produs nou, anume a benzinei fără plumb cu cifra octanică 95, produs ce a fost comercializat de societatea contestatoare și supus accizării la momentul vânzării”*.

Contestatoarea a susținut că organele de control au aplicat eronat prevederile art.26 alin. 5 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor constatând că aditivii din import au dus în mod direct la o creștere a volumului carburantului fără a ține seama de prevederile art.27 alin 11 din aceeași ordonanță de urgență potrivit căroră pentru cantitățile de uleiuri minerale utilizate în scop tehnologic pentru realizarea altor produse nu se datorează accize.

Contestatoarea a mai susținut că *“importul aditivilor nu s-a făcut pentru a fi pus în vânzare, nici folosit drept component pentru a crește volumul final al carburanților, ci pentru a fi utilizat integral în procesul tehnologic de fabricare a benzinei fără plumb cu CO 95, produs cu caracteristici fizico-chimice diferite de benzinele semifabricat obținute în procesul de rafinare”*.

Referitor la importul aditivului MTBE - Metil Terțiar Butil Eter, contestatoarea a susținut că *“legislația în vigoare nu prevede obligația plății de accize pentru acest*

produs la momentul importului, iar încadrarea tarifară a produsului-codul tarifar vamal 29.09.19.00, așa cum era stipulat în normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.158/2001 nu preciza existența unei datorii – accize - la importul acestuia”.

Contestatoarea a considerat că stabilirea de accize la momentul importului aditivilor de către organele de control având ca efect creșterea datoriei vamale era eronată deoarece această competență revenea organelor vamale susținând că *“la momentul acordării liberului de vamă pentru importurile respective, organul vamal nu a menționat vreo obligație de plată a accizelor ca parte a datoriei vamale”.*

Totodată, contestatoarea a invocat faptul *“că pentru o bună parte din importurile de aditivi care au făcut obiectul actului de control contestat societatea a beneficiat de o autorizație de perfecționare activă cu suspendarea integrală a plății datoriei vamale cât și de o autorizație de perfecționare activă, cu restituire”.*

În susținerea afirmațiilor, contestatoarea a prezentat autorizațiile precum și declarațiile vamale întocmite pentru importurile efectuate în regim vamal suspensiv respectiv de perfecționare activă cu suspendarea integrală a plății datoriei vamale și pentru importurile efectuate în regim de perfecționare activă, cu restituire.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă contestatoarea avea obligația de a include în baza de impozitare pentru calculul TVA aferentă livrărilor de carburanți acciza aferentă importurilor de aditivi utilizați în scop tehnologic pentru realizarea carburanților comercializați.

În drept, în perioada controlată, regimul accizelor a fost reglementat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor și Normele metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.163/2002.

Prin art.26 alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor au fost definite produsele care fac parte din categoria uleiurilor minerale, la litera l) fiind încadrat produsul *“aditivi preparați pentru uleiuri minerale”.*

Din lista nr.2 la Anexa 1 la Normele metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.163/2002 cuprinzând codurile tarifare ale uleiurilor minerale a rezultat că pentru produsul *“aditivi preparați pentru uleiuri minerale”* menționați la art.26 (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 158/2001 corespundea poziția tarifară 3811.90.00 iar aditivul încadrat la poziția tarifară 2809.19.00 nu era menționat ca făcând parte din această grupa de produse. Prin art.26 alin.(2) din aceeași Ordonanța de Urgență au fost precizate produsele din categoria uleiurilor minerale pentru care se datorau accize iar la lit.C din Anexa nr.1 la Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor au fost prevăzute grupele de produse din categoria uleiurilor minerale supuse accizării precum și sumele fixe reprezentând cota de acciză aferentă.

Din analiza dispozițiilor art. 26 alin.(2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001 privind regimul accizelor a rezultat că produsele din grupa *“aditivi preparați pentru uleiuri minerale”* poziția tarifară 2909.19.00 și 3811.90.00 nu se încadrau în categoria produselor de natura uleiurilor minerale pentru care se datorau accize.

Întrucât, pentru importul de aditivi încadrați la pozițiile tarifare 2909.19.00 și 3811.90.00, utilizați pentru aditivarea carburanților nu se datorau accize, a rezultat că

eronat organele de control au inclus în baza de impozitare a TVA aferentă carburanților comercializați acciza pentru importul aditivilor, motiv pentru care **contestația a fost admisă**.

103. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul vânzării unor mijloace fixe la un preț inferior valorii rămase neamortizate.

În anul 1999, o societate a transferat activele proprii către o altă societate la care contestatoarea deținea la acea data 99,984% din acțiuni. Transferul activelor s-a făcut atât prin aport în natură la capitalul social cât și prin vânzarea unor active. Valoarea facturată a mijloacelor fixe vândute a fost mai mică decât valoarea neamortizată a mijloacelor fixe.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că în anul 1999, societatea și-a desfășurat activitatea doar până la data de 31.05.1999. Începând cu data de 01.06.1999, toată activitatea de producție, toate activele constând în terenuri, clădiri, construcții speciale, utilaje, stocuri de valori materiale și creanțe cu excepția taxei pe valoarea adăugată au fost transferate societății la care contestatoarea deținea acțiuni. Aceasta societate a fost înființată în baza Legii 31/1990, republicată, contestatoarea fiind principalul acționar deținând 99,984% din capitalul social.

Transferul activelor către societatea la care contestatoarea deținea acțiuni s-a făcut prin aporturi în natură constând în terenuri și mijloace fixe și în vânzări de active conform unui contract de vânzare cumparare. Activele care au fost transferate ca aport în natură au fost evidențiate în luna iunie 1999 în contabilitatea contestatoarei, în contul 261 "*titluri de participare*". În luna iulie 1999, contestatoarea a scos din evidența contabilă toate titlurile de participare deținute la cealaltă societate. Diferența a fost înregistrată de societate pe cheltuieli și considerată cheltuiulă nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Organele de control au considerat că activele care au fost transferate prin vânzare au fost mult subevaluate, rezultând o valoare neamortizată rămasă nerecuperată. S-a dispus astfel colectarea și înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă sumei reprezentând valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute la un preț subevaluat.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că legislația în vigoare la data vânzării activelor nu prevedea decât nedeductibilitatea la calculul profitului impozabil a diferenței între valoarea rămasă neamortizată și valoarea de vânzare a activelor în cauză. De asemenea, societatea a considerat că nu era obligată la reevaluarea activelor în cauză și nici la organizarea unei licitații. Societatea a precizat că existau diferențe între valorile înscrise în raportul de evaluare și cele menționate de organele de control ca fiind înscrise în acest raport, prezentând în acest sens o situație cu datele considerate reale.

Societatea a considerat că metoda comparării prețurilor, ca modalitate de evaluare a valorii de piață se aplica începând cu 01.01.2000, odată cu intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr. 217/1999, nefiind, deci, în vigoare la data vânzării activelor. Mai mult, societatea a precizat că organele de control au aplicat eronat aceasta metodă, având în vedere faptul că au pornit de la principiul potrivit căruia valoarea pieții se baza pe valoarea rămasă a bunurilor supuse vânzării. Societatea a precizat și faptul că organele de control nu au adus nici un argument în susținerea afirmației potrivit căreia prețul de vânzare pe metru patrat a unor clădiri a fost exagerat de diminuat.

Societatea a invocat prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992,

republicată, cu privire la baza de impozitare a TVA, considerând că nu putea fi nesocotită valoarea agreată de părți la încheierea unei tranzacții comerciale.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul vânzării unor mijloace fixe la un preț inferior valorii rămase neamortizate.

În drept, art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, prevedea:

“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț. Aceste prețuri cuprind și accizele stabilite potrivit normelor legale;

î...ș d) prețurile de piață sau, în lipsa acestora, costurile bunurilor executate de agenții economici pentru folosința proprie ori predate sub diferite forme angajaților sau altor persoane î...ș”.

S-a reținut că pentru a clarifica acest aspect al determinării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul vânzării de mijloace fixe la un preț inferior valorii neamortizate a fost solicitat, într-o speță similară, punctul de vedere al direcției de specialitate care a comunicat faptul că *“î...ș baza de impozitare pentru bunurile livrate este determinată de prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț î...ș”* și că *“î...ș taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei de TVA asupra bazei de impozitare”.*

S-a reținut și faptul că au fost sesizate organele penale asupra modului în care au fost transferate activele, apreciindu-se totodată că faptele în cauză reprezentau infracțiuni și intrau sub incidența art. 11 - 13 din Legea nr. 87/1994 privind combaterea evaziunii fiscale, iar Parchetul a comunicat faptul că s-a dispus neînceperea urmăririi penale.

Prin urmare, avându-se în vedere faptul că organele în drept nu au reținut caracterul infracțional al vânzării mijloacelor fixe la un preț inferior valorii neamortizate, taxa pe valoarea adăugată colectată se determină prin aplicarea cotei de TVA asupra prețurilor negociate între cele două societăți, fapt pentru care **s-a admis contestația.**

104. Baza de impozitare pentru TVA aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate sau cu domiciliul în străinătate.

În perioada 1 martie - 31 mai 1998, contestatoarea a efectuat plăți externe către persoane juridice nerezidente pentru care a calculat TVA la suma netă plătită la extern.

Printr-un procesul verbal, pentru perioada controlată, organele de control au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată aferentă importurilor de servicii neînregistrată rezultată din diferența dintre taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor de servicii calculată de organul de control și cea calculată de agentul economic, diferență neînregistrată și nereflectată până la 25.06.1998 în decontul de TVA conform prevederilor pct.11.18 din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că diferența de taxă pe valoarea adăugată aferentă importului de servicii neînregistrată de societate în deconturile de TVA nu era datorată deoarece era urmare a majorării bazei de impozitare cu diferența de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, calculat de organele de control dar care nu era datorat.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate.

În drept, art.8 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, modificat prin Ordonanța Guvernului nr.21/24.06.1996 se preciza că T.V.A. datorată bugetului statului pentru serviciile efectuate de către prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate se plătea de către persoanele fizice sau juridice cu domiciliul stabil în România.

În conformitate cu pct.11.18 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, *“taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de agenții economici plătitori de taxa pe valoarea adăugată cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se situează în România, potrivit prevederilor cap. IV din prezentele norme, se include în decontul lunar și se supune aceluiași reglementări ca și taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate.”*

Decizia nr. 9 /1997 privind aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările ulterioare, la art. 8 preciza că:

“Pentru serviciile de natura celor prevăzute de cap. IV pct.4.4 din normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, contractate cu prestatori care au sediul sau domiciliul în străinătate, T.V.A. se datorează de beneficiarii cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute la pct.11.18 din normele menționate mai sus. agenții economici înregistrați ca plătitori de T.V.A. reflectă operațiunile de mai sus în decontul lunar la rândurile 3 și 13.

Plata taxei pe valoarea adăugată datorată de beneficiar, la plătitorii de taxa pe valoarea adăugată, se determină prin aplicarea cotei legale asupra valorii facturii prestatorului extern, transformată în lei la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României din ziua primirii facturii externe sau efectuării plății, după caz.”

Având în vedere că diferența de TVA stabilită de organele de control provenea din majorarea bazei de impozitare cu diferența de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru care s-a desființat procesul verbal contestat pe cale de consecință **s-a desființat și capitolul referitor la TVA** contestat, organul de control urmând a recalcula taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor de servicii pentru care se datorau majorări de întârziere, determinată prin aplicarea cotei de taxa pe valoarea adăugată asupra valorii veniturilor brute realizate în România de persoanele nerezidente transformată în lei la cursul de schimb comunicat de BNR din data primirii facturii externe.

105. TVA aferentă discounturilor acordate clienților în condițiile în care prețul real de vânzare a mărfurilor a fost inferior costului de achiziție a acestora.

Așa cum a rezultat și din balanța de verificare pe luna decembrie 1999, în cursul anului 1999, o societate a acordat clienților discounturi, evidențiate în contul 667 *“Cheltuieli cu sconturile acordate”*, în condițiile în care costul de achiziție al mărfurilor vândute a fost mai mare, evidențiat în contul 607 *“Cheltuieli privind mărfurile”* iar veniturile din vânzarea mărfurilor au fost evidențiate în contul 707 *“Venituri din vânzarea mărfurilor”*. Astfel, valoarea reală de vânzare a mărfurilor, calculată ca diferență între totalul veniturilor din vânzarea mărfurilor și totalul discounturilor acordate clienților era inferioară costului de achiziție a mărfurilor. Organele de control au procedat la colectarea TVA aferentă discounturilor acordate clienților în condițiile prezentate anterior.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a îndeplinit prevederile art.14 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, discounturile fiind înscrise distinct în facturile de vânzare.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă discounturile acordate clienților trebuiau cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care prețul real de vânzare a mărfurilor a fost inferior costului de achiziție a acestora.

În drept, art. 14 pct. a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza că nu se cuprind în baza de impozitare *“remizele și alte reduceri de preț acordate de către furnizor direct clientului, inclusiv cele date după facturarea bunurilor sau a serviciilor; bunurile acordate de către furnizori clienților, în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate”*.

În legătură cu acest articol, pct. 8.13 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

“Pentru a putea fi excluse din baza de impozitare, remizele și alte reduceri de preț trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;*
- b) să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;*
- c) să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale”*.

De asemenea, direcția de specialitate a comunicat următoarele:

“În...ș Regimul remizelor sau altor reduceri de preț, în anul 1999 era stabilit de art. 14 lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare și pct. 8.13 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceasta se exercita potrivit art. 18 - 20 din ordonanța mai sus menționată”.

Prin urmare, în cazul vânzărilor de bunuri, reducerile de preț nu se cuprindeau în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată dacă se îndeplineau cele trei condiții menționate de pct. 8.13 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

Prin contestație, societatea a considerat că a îndeplinit condițiile menționate anterior, depunând în acest sens un număr de 15 facturi, documente în care au fost evidențiate discounturile, în sume exacte, acordate în beneficiul clienților.

Având în vedere că din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă au fost îndeplinite condițiile de excludere a discounturilor din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru toate livrările de bunuri efectuate de societate iar organele de control nu au făcut nici o precizare în acest sens, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001, **s-a desființat procesul verbal**, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute prin decizie.