

XII. Calitatea de plătitorde TVA a subunităților fără personalitate juridică

118. Baza de impozitare pentru calculul TVA în cazul reducerilor suplimentare de preț acordate distribuitorilor de o sucursală

O societate a încheiat contracte de distribuție cu distribuitori, diverși agenți economici specializați în depozitarea și distribuirea țigaretelor produse de sucursale în care au fost stabilite la nivel de centrală cantitățile de țigări ce urmau a fi livrate către distribuitorii beneficiari, calitatea acestora, prețul de livrare, oferirea de facilități de preț cât și reducerile de preț. Organele de control au constatat că o sucursală a efectuat livrări de țigarete către diverse societăți comerciale în baza contractelor încheiate de societatea-mamă, acordând o reducere de preț în cota de 2 %, suplimentar față de cea prevăzută în contracte, necuprinsă în baza de impozitare pentru calculul TVA. Urmare a celor constatate, organele de control au procedat la calculul TVA aferentă reducerii de preț neprevăzută în contractele de distribuție pentru care au calculat majorări de întârziere aferente. De asemenea, organele de control au constatat că pentru livrările de țigarete efectuate în lunile noiembrie și decembrie 2000 în baza contractului încheiat de societatea mamă cu o societate din București, contestatoarea a acordat în luna martie 2001 o reducere de preț de 4%.

Urmare faptului că reducerea de preț a fost acordată ulterior datei la care au fost încasate facturile emise pentru contravaloarea țigărilor livrate în baza contractului, contrar clauzei prevăzută la pct. 8 din contractul de livrare conform căreia *“reducerea de preț se va acorda la două zile lucrătoare, după ce contravaloarea ultimei facturi emise în luna pentru care se acordă reducerea de preț, se va regăsi în extrasul de cont”*, organele de control au stabilit de plata TVA pentru care s-au calculat majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, contestatoarea a considerat că eronate măsurile dispuse de organele de control privind stabilirea de TVA aferentă reducerilor de preț acordate beneficiarilor întrucât era o unitate fără personalitate juridică, parte integrantă din structura societății centrale, comercializarea produselor din tutun s-a efectuat în baza contractelor de distribuție încheiate de către societatea mamă în calitate de persoană juridică *“fabrica î...ș efectuând doar livrarea propriu-zisă a țigărilor către distribuitori.”*

De asemenea, contestatoarea a susținut că în calitate de sucursală prezenta doar *“situația realizării contractului pe distribuitori din punct de vedere al cantității ridicate și a termenului de plată”* deoarece obligația de a acorda reducerile de preț lunare de 2% și respectiv 4% a fost prevăzută prin contractele încheiate de către societatea centrală în condițiile în care distribuitorii își îndeplineau obligațiile contractuale, plata efectivă privind contravaloarea mărfii ridicate pe baza contractelor de distribuție se făcea în contul vânzătorului, care analiza situația realizării contractelor pe distribuitor și total, societatea centrală comunicând prin fax sucursalelor distribuitorii beneficiari de reducerile de preț prevăzute în contractele de distribuție. Totodată, contestatoarea a considerat că *“reducerile de preț nu trebuiau prevăzute expres în contract ci aprobate doar prin decizia Consiliului de Administrație, așa cum de altfel s-a și procedat și s-a specificat și în procesul verbal contestat”*, sucursala respectând prevederile art.14 lit.a) din Ordonanța

de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA din care rezulta în mod clar că, indiferent de forma lor, reducerile de preț nu erau condiționate de obligativitatea prevederii lor în contract, spre deosebire de bunurile acordate clienților, care trebuiau prevăzute obligatoriu în mod expres în contract. În susținerea motivelor invocate în contestație, contestatoarea a prezentat răspunsul comunicat de direcția generală legislație impozite indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și o decizie nr.12/29.02.2000 emisă de societatea centrală din București.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă reducerile suplimentare de preț acordate distribuitorilor de țigări puteau fi incluse în baza de impozitare pentru calculul TVA la nivel de sucursală, în condițiile în care reducerile de preț au fost stabilite prin contracte încheiate de societatea centrală din București.

În drept, la art. 14 pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza că nu se cuprind în baza de impozitare *“remizele și alte reduceri de preț acordate de către furnizor direct clientului; bunurile acordate de către furnizori clienților, în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate”*.

Din documentele anexate la dosar a rezultat că reducerile de preț de 2% au fost acordate în baza Deciziilor emise de Consiliul de administrație al societății centrale, iar cele în cota de 4% în baza clauzei prevăzută la art.8 din contractele încheiate de societatea centrală din București cu clienții distribuitori, precum și a faxului emis de aceasta, fiind acordate pentru stimularea vânzării cantităților de țigări contractate, ridicate de la sucursala contestatoare, în calitate de producătoare și a căror contravaloare a fost încasată de la aceștia de către societatea centrală prin emiterea de facturi în rșu de valoarea reducerii de preț acordată. Din analiza procesului verbal contestat a rezultat că organele de control nu au avut în vedere argumentele contestatoarei referitoare la faptul că reducerile au fost acordate de către societatea mamă prin contracte ferme încheiate în nume propriu cu distribuitorii, că plata efectivă a țigaretelor s-a efectuat în contul societății centrale, în calitate de vânzătoare, că situația realizării contractelor se făcea la nivelul societății centrale care în urma analizei comunica prin fax sucursalelor distribuitorii beneficiari de reducerile de preț.

Din cele prezentate mai sus a rezultat că analiza modului în care au fost acordate reducerile de preț cu implicațiile fiscale în determinarea bazei de impozitare pentru TVA se putea stabili numai la nivelul furnizorului – societatea centrală. Având în vedere că sucursala contestatoare putea fi verificată numai din punct de vedere al cantităților ridicate de către distribuitori în baza contractelor încheiate cu societatea centrală și luând în considerare că prin procesul verbal s-a constatat că începând cu 25.06.2000 contestatoarea era scoasă din evidențele de plătitoare de TVA fără a se preciza însă dacă după intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.965/2000 pentru modificarea și completarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 sucursala a fost înregistrată sau nu ca plătitoare de TVA, **s-a anulat măsura dispusă prin procesul verbal de control** referitor la plata TVA și majorări de întârziere aferente, urmând ca cele constatate prin actul de control și cele reținute mai sus să fie avute în vedere la definitivarea controlului efectuat la societatea centrală din București, titulara contractelor de distribuție și în contul căreia s-a încasat contravaloarea livrărilor.

119. TVA constatat că fiind datorat la nivelul unei subunități fără personalitate juridică

În perioada ianuarie - septembrie 2001, o unitate economică a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor de investiții finanțate din alocații de la bugetul de stat și din credite externe. Printr-o notă de constatare, organele de control au constatat că unitatea era o sucursală fără personalitate juridică a unei companii naționale. În opinia organului de control unitatea nu a respectat prevederile pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, potrivit cărora sursele din fonduri publice trebuiau reîntregite cu taxa pe valoarea adăugată dedusă, sumele respective putând fi utilizate în cursul anului financiar numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții pentru care s-au primit alocațiile. Astfel, sumele cu care ar fi trebuit reîntregite sursele de investiții au fost utilizate pentru finanțarea activității curente. S-a dispus ca unitatea să vireze taxa pe valoarea adăugată dedusă, destinată reîntregirii fondurilor de investiții, precum și majorările de întârziere aferente, pe destinațiile legale. În final, organele de control au precizat faptul că nota de constatare urma să facă parte din actul de control ce se va încheia la finalizarea acțiunii de control aflată în curs de efectuare la compania națională.

Prin contestația formulată, unitatea a precizat că era o sucursală fără personalitate juridică a respectivei companii naționale, nefiind plătitoare de TVA. Astfel, unitatea a menționat că decontul propriu de TVA se depunea la organul ierarhic superior, iar compania națională întocmea decontul general de TVA, pe care îl depunea la organele fiscale. Unitatea a considerat că nu avea obligația de a reîntregi lunar obiectivele pentru investiții cu taxa pe valoarea adăugată dedusă întrucât pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prevedea doar faptul că aceasta reîntregire trebuia efectuată în timpul anului, fără a se preciza dacă se efectua lunar. Unitatea a precizat și faptul că la data controlului înregistra TVA de recuperat, rezultată atât din activitatea de investiții cât și din cea de exploatare.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă analiza respectării prevederilor pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și a eventualelor implicații fiscale aferente se poate efectua la nivelul unității contestatoare, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că aceasta nu era înregistrată ca plătitoare de TVA.

În drept, art. 14 lit. f) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza faptul că nu se cuprind în baza de impozitare *“sumele încasate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale de către contribuabilii înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și care sunt destinate finanțării investițiilor, acoperirii diferențelor de preț și de tarif, finanțării stocurilor de produse cu destinație specială”*.

În legătură cu aceste prevederi, pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

“Nu se cuprind în baza de impozitare sumele încasate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea

adăugată, care sunt destinate finanțării obiectivelor proprii de investiții.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor de investiții finanțate în condițiile de mai sus, se deduce în conformitate cu prevederile art. 18 - 21 din ordonanța de urgență.

Cu sumele deduse potrivit ordonanței de urgență este obligatorie reîntregirea disponibilităților pentru investiții. Sumele respective pot fi utilizate în cursul anului financiar numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții pentru care s-au primit alocațiile de la bugetul de stat.

La încheierea exercițiului financiar sumele deduse și neutilizate potrivit alineatului precedent se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar - bugetar și financiar - contabil, emise de Ministerul Finanțelor”.

Prin urmare, aceste prevederi legale, invocate de organele de control erau aplicabile contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată.

Așa cum a rezultat din actul de control contestat, unitatea era o sucursală fără personalitate juridică a unei companii naționale și, în conformitate cu pct. 11.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, “subunitățile tip sedii secundare - sucursale, agenții, reprezentante sau alte asemenea unități fără personalitate juridică - nu pot fi înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sau, după caz, vor fi scoase din evidență în termen de 30 de zile de la data publicării prezentelor norme în Monitorul Oficial al României”. În plus, din actul de control contestat a rezultat că unitatea avea codul fiscal fără litera “R”, specifică plătitorilor de TVA.

În legătură cu acest aspect, la dosarul cauzei exista o adresă cu răspunsul direcției metodologie și administrarea veniturilor statului județeană, potrivit căreia unitatea contestatoare nu mai era plătitoare de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.07.2000, fiind scoasă din evidența plătitorilor de TVA în conformitate cu prevederile pct. 11.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. De altfel, prin contestație unitatea a precizat faptul că nu era plătitoare de TVA, decontul propriu de TVA fiind depus la organul ierarhic superior, respectiv compania națională, care întocmea decontul general de TVA și îl depunea la organele fiscale. S-a reținut astfel că analiza respectării prevederilor pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și a eventualelor implicații fiscale aferente se putea efectua numai **la nivelul contribuabilului plătitor de TVA**, respectiv la nivelul centralei. Având în vedere cele de mai sus **s-a anulat măsura de virare a taxei pe valoarea adăugată dedusă**, destinată reîntregirii fondurilor de investiții, precum și a majorărilor de întârziere aferente pe destinațiile legale, urmând ca cele constatate de organele de control prin nota de constatare să fie transmise spre valorificare organelor fiscale competente să verifice activitatea companiei naționale din punct de vedere al respectării prevederilor legale referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

120. Rambursarea TVA societății mamă pentru TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de filiale

O societate comercială a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată, aferentă perioadei iunie 1996 - decembrie 1997. Contestatoarea își desfășura activitatea prin 12 filiale din care 10 erau înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pe plan local și care au întocmit și transmis deconturi de taxă pe valoarea adăugată din care rezultă taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă exporturilor la societatea - mamă, care le-a centralizat cu cele pentru activitatea proprie, depunând decontul astfel întocmit la organele fiscale.

În perioada iunie - septembrie 1996, filialele menționate mai sus au achiziționat cereale care au fost transferate la societatea - mamă pe bază de aviz de expediție și apoi exportate de către aceasta.

Prin procesul verbal, organele de control au procedat la excluderea taxei pe valoarea adăugată din situația centralizatoare efectuată de societatea mamă a acestor filiale care, în opinia organului de control *“aveau obligația întocmirii decontului de taxa pe valoarea adăugată și depunerii acestuia pe plan local.”* De asemenea, s-a constatat că în mod eronat centrala a cuprins în decontul de taxă pe valoarea adăugată centralizator și taxă pe valoarea adăugată aferentă filialelor care erau plătitoare de taxa pe valoarea adăugată pe plan local.

Prin contestația formulată, contestatoarea a arătat că filialele nu au dedus taxa pe valoarea adăugată și nu au beneficiat de rambursarea acesteia, acest fapt fiind constatat și de organele de control locale prin procesele verbale încheiate la filiale.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de cereale efectuate de filiale, societatea - mamă putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:

a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei; î...ș

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.”

Pct. 9.6. din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Justificarea realității exportului de bunuri și a prestărilor de servicii legate direct de exportul bunurilor se face cu:

a) pentru exportul de bunuri:

-factura externă;

- declarația vamală de export, vizată de organele vamale;

- documentele de transport internațional și, după caz, poliță de asigurare și/sau de reasigurare, precum și cu alte documente specifice care să certifice realitatea exportului, stabilite de Ministerul Finanțelor; î...ș”

Având în vedere cele precizate mai sus precum și documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea mamă avea dreptul să solicite atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată ținând cont că filialele acesteia aveau asigurate condiții pentru respectarea art. 25 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992. Astfel, filialele,

fiind plătitoare de taxa pe valoarea adăugată aveau obligația depunerii deconturilor de taxa pe valoarea adăugată la organele fiscale teritoriale și nu la societatea - mamă.

În susținerea contestației, contestatoarea a precizat că taxa pe valoarea adăugată înregistrată de filiale reprezenta taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de cereale pentru export efectuate de filiale iar documentele justificative, declarații vamale, facturi externe erau întocmite de centrala societății pentru toate filialele care au livrat produsele respective

Față de cele de mai sus, s-a reținut faptul că deși declarațiile vamale și facturile externe erau întocmite de societatea - mamă întrucât ea a efectuat exportul și a beneficiat de cota zero a taxei pe valoarea adăugată, facturile de achiziție de cereale din care a rezultat taxa pe valoarea adăugată deductibilă și de rambursat erau întocmite de filiale. În aceste condiții, filialele trebuiau să justifice efectuarea exportului pentru care solicitau taxa pe valoarea adăugată de rambursat, în baza documentelor de export prezentate de societatea - mamă și a avizelor de expediție între cele două plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, facturarea nefiind necesară întrucât transferul între filiale și societatea - mamă nu reprezintă transfer de drept de proprietate și beneficiind astfel filiala de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă. Mai mult, acest fapt a reieșit și din analiza proceselor verbale efectuate la filialele contestatoarei. Față de aceasta situație, filialele contestatoarei aveau posibilitatea de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale efectuate și de a solicita taxa pe valoarea adăugată de rambursat în baza documentelor de export prezentate de contestatoare.

Având în vedere cele precizate mai sus, situația de fapt și documentele anexate la dosarul cauzei **s-a respins ca neîntemeiată contestația**, urmând ca filialele să solicite rambursarea acestei taxe pe valoarea adăugată.