



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax: +021 336 85 48
e-mail:Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. / .11.2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X..X. S.A.,
din localitatea .X., județul .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 908593/15.10.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. .X..X. S.A. prin contestația înregistrată sub nr.908593/ 15.10.2009 și de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală prin adresa nr..X./05.11.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908820/09.11.2009, asupra contestației formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. .X., cu sediul social în localitatea .X., b-dul. X nr.X, județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.JX/31/1991, având Cod Unic de Înregistrare nr.X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.09.2009, emisă de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009, prin care s-a stabilit în sarcina societății taxă pe valoare adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de .X./ lei ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentară de plată în sumă de .X./ lei și a taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X./ lei, precum și majorări de întârziere în sumă de .X./ lei aferente taxei pe valoarea adăugată rămasă de plată, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X./ lei și majorări de întârziere în sumă de .X./ lei aferente taxei pe valoarea adăugată rămasă de plată.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice

nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, S.C. .X. .X..X. S.A. este mare contribuabil și se regăsește la poziția nr.X.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./02.09.2009, respectiv 18.09.2009, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare nr..X. /04.09.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv 14.10.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii generale a acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. .X..X. S.A. contestă Decizia de impunere nr..X./02.09.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 31.08.2009, solicitând anularea acesteia pentru suma totală de .X./ lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei și accesorii în sumă de .X./ lei calculate până la 19.12.2008, cu consecința rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei din totalul de .X./ lei solicitată la rambursare, pentru următoarele motive:

Societatea precizează că, în perioada 29.06-31.08.2009, urmare a Deciziei de soluționare a contestației nr.179/27.05.2009, organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2004-30.06.2008, taxă care a reprezentat obiectivul unei alte inspecții fiscale, ale cărei constatări au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.12.2008, în bază căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./19.12.2008.

S.C. .X. .X..X. S.A. precizează că împotriva deciziei de impunere mai sus menționată a formulat contestație, care a avut ca obiect debitul stabilit suplimentar în sumă de .X./ lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii bunurilor livrate de S.C. .X. .X..X. S.A. societății ROM-.X./ S.R.L. .X./, neincasate ca urmare a falimentului acestei societăți,

și cu care a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată, precum și accesorii în sumă de .X./ lei, și că această contestație a fost soluționată prin dispunerea reverificării taxei pe valoarea adăugată din aceeași perioadă verificată de inspecția fiscală precedentă.

Totodată, societatea precizează că motivul pentru care s-a dispus reverificarea l-a constituit obținerea de informații suplimentare legate de împrejurările care au creat debitul contestat.

Societatea susține că, în luna decembrie 2007, a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal și ale pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei, întrucât contravaloarea bunurilor livrate societății ROM-.X./ S.R.L. .X./ nu a mai putut fi încasată din cauza falimentului acestui client, și că a justificat această operațiune prin extrasul eliberat la cerere de Oficiul Registrului Comerțului .X., din care rezultă că S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a fost radiată în data de 19.10.2007 în baza Sentinței civile nr.X/23.05.2005 prin care s-a hotărât închiderea procedurii falimentului și din care reiese că declararea falimentului a intervenit după data de 01.01.2004.

De asemenea, societatea susține că prin raportul de inspecție fiscală organul de control condiționează aplicarea art.138 lit.d) din Codul fiscal de faptul că trebuia să facă dovada că au fost întreprinse demersurile juridice legale pentru recuperarea creanței deținute asupra societății ROM-.X./ S.R.L. .X./ și că temeiul legal invocat de către organele de inspecție fiscală, respectiv pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, nu este aplicabil în speță, întrucât pentru aplicarea măsurii de ajustare sunt incidente prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal și ale pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în cuprinsul cărora nu se face nicio referire la textul legal invocat de organele de inspecție fiscale, astfel că în lipsa acestor mențiuni, conform principiului de drept „*acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu poate să distingă*” S.C. .X. .X..X. S.A. nu poate fi ținută răspunzătoare de aplicarea pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004.

Societatea precizează că, așa cum și organul de inspecție fiscală menționează în pag.8 și pag.9 din raportul de inspecție fiscală, creanța asupra căreia s-a aplicat ajustarea prevăzută la art.138 lit.d) din Codul fiscal, reprezintă contravaloarea mărfurilor livrate S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ ca urmare a derulării contractului nr.X/23.11.2001 încheiat între cele două părți și că operațiunile de livrare au fost înregistrate în evidența contabilă având la bază ca documente justificative facturile fiscale, iar la închiderea

exercițiului financiar 2004 pentru aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (O.M.F. nr.94/2001), societatea a constituit un provizion pentru deprecierea creanței neîncasate în cuantumul creanței.

Totodată, societatea precizează că, așa cum și organul de inspecție fiscală a constatat, deschiderea procedurii falimentului pentru S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ s-a făcut în anul 2004 și s-a încheiat în luna mai 2005, iar întrucât debitoarea nu a pus la dispoziția lichidatorului actele și informațiile prevăzute de art.33 din Legea nr.64/1995, acesta neavând informații despre creditorii existenți la data deschiderii procedurii, nu a notificat sau citat S.C. .X. .X..X. S.A. conform prevederilor art.7 și art.75 din legea falimentului. În plus, nici sentința de încheiere a procedurii falimentului nu i-a fost notificată de către judecătorul sindic în conformitate cu dispozițiile art.134 din Legea nr.64/1995.

Astfel, S.C. .X. .X..X. S.A. precizează că demersurile juridice întreprinse pentru încasarea creanței s-au concretizat în următoarele documente:

- Încheierea de ședință din data de 01.07.2003 a Tribunalului .X., Secția penală prin care S.C. .X. .X..X. S.A. a fost introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr..X./2003;

- Sentința civilă nr..X. din data de 21.08.2003 din dosarul nr..X./2003, prin care a fost admisă cererea formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. împotriva pârâtei S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ și s-a somat pârâta la plata penalităților în sumă de .X./ lei;

- Încheierea de ședință din data de 26.09.2003 a Tribunalului .X., Secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin care în dosarul civil nr..X./2003 a fost admisă cererea formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. pentru îndreptarea erorii și trecerea în dispozitiv a debitului în sumă de .X./ lei reprezentând contravaloare marfă.

Societatea susține că, totuși, față de acțiunile juridice întreprinse, organele de inspecție fiscală au stabilit, urmare a faptului că după obținerea Sentinței civile nr..X./21.08.2003 a Tribunalului .X. nu a executat silit debitoarea S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, că nu a făcut dovada demersurilor juridice legale întreprinse în totalitatea lor, fără însă să țină cont de ansamblul acțiunilor și a împrejurărilor existente la acea dată.

Totodată, societatea precizează că titlul executoriu reprezentat de Sentința civilă nr..X./21.08.2003 nu a putut fi pus în executare din cauza dificultăților financiare ale societății debitoare ceea ce a determinat sesizarea organelor abilitate prin formularea unei plângeri penale care s-a

finalizat prin trimiterea în judecată a administratorilor S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ și că cererea este actul de procedură prin care creditoarea S.C. .X. .X..X. S.A. s-a adresat organului de jurisdicție în scopul protecției dreptului său de creanță și care are ca efect întreruperea cursului prescripției extinctive, termenul de prescripție materială fiind întrerupt în baza art.405, indice 2, lit.f din Codul de procedură civilă, raportat la art.16 alin.(1) lit.b) din Decretul nr.167/1958.

Astfel, societatea susține că în ceea ce privește concluzia organului de inspecție fiscală, potrivit căreia „[...] S.C. .X. .X..X. S.A. nu a recuperat creanța în sumă de .X. lei deținută asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ datorită faptului că nu a întreprins niciun demers legal pentru executarea creanței, în condițiile în care a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie față de societatea debitoare, iar în perioada de prescripție nu a procedat la punerea ei în aplicare. În concluzie, nu poate fi aplicată măsura ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.138, lit.d) din Codul fiscal, deoarece în fapt, cauza neîncasării contravalorii bunurilor livrate nu o reprezintă cu certitudine falimentul beneficiarului, în situația în care, indiferent de motiv, creanța nu a fost înscrisă în tabloul creditorilor.”, este neîntemeiată și nefondată.

Totodată, societatea precizează că a declarat taxa pe valoarea adăugată rezultată din ajustare, înregistrată în jurnalul de vânzări al lunii decembrie 2007, la rubrica „Regularizări taxă colectată” a decontului de TVA aferent lunii februarie 2008, susținând că temeiul de drept, respectiv art.142 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, invocat de organele de inspecție fiscală în stabilirea faptului că societatea a declarat taxa rezultată din ajustare la o dată peste cea în care s-a împlinit termenul de prescripție, nu este aplicabil speței, întrucât:

- art.138 lit.d) din Codul fiscal și pct.44 din H.G. nr.44/2004 nu prevede perioada în care se poate aplica ajustarea;
- declararea taxei colectate diminuate la rubrica de regularizări a taxei colectate din decontul lunii februarie 2008 reprezintă în fapt o regularizare a taxei pe valoarea adăugată colectată a lunii decembrie 2007;
- taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată din facturile emise în lunile noiembrie și decembrie 2001 s-a înregistrat ca obligație de plată în lunile decembrie 2001 și ianuarie 2002 și s-a achitat de către societate la scadențele din lunile respective;
- la data declarării taxei pe valoarea adăugată colectată diminuată ca urmare a aplicării ajustării, societatea nu a înregistrat nicio obligație de plată a perioadei de raportare, așa cum eronat a constatat organul de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecției fiscale nr. .X./31.08.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./02.09.2009 contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.08.2004-30.06.2008, potrivit considerentelor reținute în Decizia nr.179/27.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în soluționarea contestației formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./19.12.2008.

Organele de inspecție fiscală menționează că, potrivit celor constatate și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.12.2008, S.C. .X. .X..X. S.A. a declarat prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată în perioada verificată taxă colectată în cuantum de .X. lei, care a fost înregistrată și în jurnalele de vânzări și în rulajul creditor al contului contabil 4427 „T.V.A. colectată”, iar organele de inspecție fiscală au stabilit taxă colectată în cuantum de .X. lei, cu o diferență suplimentară de taxă în cuantum de .X./ lei, urmare nerespectării de societate a condițiilor privind ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei, pentru facturile emise și neîncasate din cauza falimentului beneficiarilor S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./.

Astfel, pentru clientul neîncasat S.C. .X. S.R.L. .X., societatea a efectuat ajustarea bazei de impozitare a taxei în sumă de .X. lei, precum și reducerea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei, operațiune înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2007 și declarată prin decontul de taxă din luna februarie 2008, fără a putea face dovada că data falimentului acestei societăți a intervenit după data de 1 ianuarie 2004 conform pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei a fost consemnată în Decizia de impunere nr..X./19.12.2008 și a concurat la stabilirea diferenței de plată de taxă în sumă de .X./ lei și implicit a majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, iar prin Decizia nr.179/27.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost desființată Decizia de impunere nr..X./19.12.2008 atât pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, însușită de contribuabil și necontestată, cât și pentru taxa pe valoarea adăugată

colectată în sumă de .X./ lei, supusă soluționării și pentru care s-a dispus reverificarea.

Organele de inspecție fiscală, urmare reverificării dispuse prin Decizia nr.179/27.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, au stabilit că S.C. .X. .X..X. S.A. nu poate să beneficieze de facilitatea fiscală privind ajustarea bazei de impozitare a taxei în sumă de .X. lei și reducerea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei aferentă creanțelor neîncasate rezultate din operațiunile comerciale derulate cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, având în vedere următoarele constatări:

- S.C. .X. .X..X. S.A., în calitate de vânzător, conform contractului de vânzare-cumpărare produse petroliere nr.X/23.11.2001 încheiat cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, în calitate de cumpărător, a emis în perioada 23.11.2001-28.12.2001 un număr de 92 facturi fiscale, reprezentând contravaloarea a Xto produse petroliere, din care X to combustibil lichid ușor tip I și X to white spirt tip A;

- în perioada 30.01.2002-03.10.2002, S.C. .X. .X..X. S.A. nu a mai facturat și nu a mai livrat produse petroliere, iar în lunile septembrie și octombrie 2002, a evidențiat trei operațiuni de recuperare a cantității de .X. to combustibil lichid ușor tip I de la S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ în baza proceselor verbale încheiate între părți, societatea înregistrând în evidența contabilă recuperarea produselor petroliere prin emiterea unor facturi de stornare, astfel că, la sfârșitul anului 2002 facturile emise și neîncasate în relația cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ au fost în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei contravaloare produse petroliere și .X./ lei taxa pe valoarea adăugată aferentă;

- în perioada 31.12.2001-31.12.2004, creanța în sumă de .X. lei a fost menținută în categoria clienților neîncasați, iar la sfârșitul exercițiului financiar 2004 a fost transferată în analitic distinct al clienților incerti, concomitent cu evidențierea la același nivel a provizionului pentru depreciere;

- în perioada 01.01.2005 - 31.12.2007, creanța a fost raportată la suma de .X. lei în categoria clienților incerti, iar în luna decembrie 2007, urmare Hotărârii nr.2 a Consiliului de Administrație din data de 29.02.2008, societatea a procedat la scoaterea din evidența contabilă prin trecerea pe costuri a creanței neîncasate de .X. lei și la ajustarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei. Operațiunea de ajustare a fost înregistrată în evidenta contabilă în luna decembrie 2007 și a fost declarată prin decontul de taxă din luna februarie 2008.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea a prezentat un certificat constatator, respectiv documentul „Furnizare de informații” eliberat de Oficiul Registrului Comerțului .X. în care se menționează că S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a fost radiată în data de 19.10.2007 urmare închiderii procedurii de faliment în baza Sentinței civile nr..X./23.05.2005, dosar nr.X/2004, din care rezultă că data declarării falimentului a intervenit după 01.01.2004.

Astfel, referitor la modul de aplicare a măsurii de ajustare, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X..X. S.A. nu a îndeplinit condițiile reglementate pentru a beneficia de facilitatea prevăzută la art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât societatea trebuia să facă și dovada că au fost întreprinse toate demersurile juridice legale pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare, conform pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, având în vedere articolele de lege invocate, precizează că măsura de ajustare a taxei pe valoarea adăugată se poate aplica numai în cazul în care contribuabilul poate face dovada că a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținută asupra societății debitoare, iar la momentul aplicării acestei facilități creanțele sunt certe, lichide și exigibile și nu mai pot fi recuperate de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia.

Organele de inspecție fiscală, analizând înscrisurile prezentate de societate, respectiv:

- Încheierea de ședință din data de 01.07.2003 a Tribunalului .X., Secția penală prin care S.C. .X. .X..X. S.A. a fost introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr..X.//2003;

- Sentința civilă nr..X./21.08.2003 din dosarul nr..X./2003, prin care a fost admisă cererea formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. împotriva pârâtei S.C. ROM-.X./ S.R.L.;

- Încheierea de ședință din data de 26.09.2003 a Tribunalului .X., Secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin care în dosarul civil nr..X./2003 a fost admisă cererea formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. pentru îndreptarea erorii și trecerea în dispozitiv a debitului în sumă de .X./ lei reprezentând contravaloare marfă,

au constatat că relația comercială derulată de S.C. .X. .X..X. S.A. cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, pe parcursul perioadei 2002-2004, anterioară falimentului beneficiarului, a făcut obiectul unor cauze din dosarul penal nr..X./2003 și dosarul civil nr..X./2003 și că, deși S.C. .X. .X..X. S.A. a

deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie, prin care debitoarea S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a fost obligată la plata sumei de .X./ lei compusă din .X. lei contravaloare marfă și .X. lei penalități de întârziere, creanțe certe, lichide și exigibile la momentul pronunțării hotărârii judecătorești, nu a făcut dovada că a întreprins demersuri juridice legale pentru începerea executării acesteia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea documentelor financiar-contabile, că S.C. .X. .X..X. S.A. nu a facturat și nu a înregistrat penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei pretinse prin acțiunea în instanță pentru contravaloarea facturilor de produse petroliere emise și neîncasate în relația cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./.

Organele de inspecție fiscală precizează că în anul 2006, prin împlinirea termenului de prescripție de trei ani, termen calculat de la data când s-a născut dreptul de a cere executarea silită (08.12.2003), titlul executoriu, respectiv hotărârea judecătorească deținută încă din anul 2003 de S.C. .X. .X..X. S.A. și-a pierdut puterea executorie în conformitate cu prevederile art.405 din Codul de procedură civilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că cererea nr..X./29.05.2003, adresată Tribunalului .X. , invocată de societate ca motiv de întrerupere a termenului de prescripție, a fost adresată organului de jurisdicție în data de 29.05.2003, deci anterior datei de 08.12.2003, dată la care Sentința civilă nr..X./21.08.2003 a fost investită cu formulă executorie.

Mai mult, având în vedere faptul că S.C. .X. .X..X. S.A. nu a avut cunoștință de deschiderea în anul 2004 a procedurii falimentului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, întrucât nu a fost citată și/sau notificată potrivit art.7 și art.75 din Legea nr.64/1995, așa cum de altfel susține societatea, iar sesizarea penală a făcut obiectul dosarului nr..X./2003, prin rechizitoriul nr.X/P/2002 din 20.03.2003, deci eveniment produs anterior datei de 08.12.2003, organele de inspecție fiscală au constatat că argumentele invocate de societate referitoare la suspendarea termenului de prescripție nu pot fi reținute, întrucât în cazul în speță nu sunt aplicabile prevederile art.36 din Legea nr.64/1995.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. .X..X. S.A. nu a recuperat creanța în sumă de .X. lei deținută asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ datorită faptului că nu a întreprins niciun demers legal pentru executarea creanței, în condițiile în care a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie față de societatea debitoare, iar în perioada de prescripție nu a procedat la punerea ei în aplicare, concluzionând că nu poate fi aplicată măsura

ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.138 lit.d) din Codul fiscal întrucât, în fapt, cauza neîncasării contravalorii bunurilor livrate nu o reprezintă cu certitudine falimentul beneficiarului, în situația în care, indiferent de motiv, creanța nu a fost înscrisă în tabloul creditorilor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește documentele în baza cărora societatea a efectuat operațiunea de ajustare, aceasta nu a respectat prevederile art.159 alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 24.03.2008, prin decontul de TVA întocmit pentru luna februarie 2008, societatea a declarat la rubrica „Regularizări taxă colectată”, cu semnul minus, suma de .X./ lei reprezentând ajustarea taxei pe valoarea adăugată înregistrată și colectată de societate în lunile noiembrie și decembrie 2001, prin facturile emise în această perioadă, astfel că prin regularizarea în cauză, S.C. .X. .X..X. S.A. a diminuat obligația de plată a taxei cu suma de .X./ lei, deci, indirect a procedat la o compensare a creanței fiscale din rezultatul perioadei de raportare, respectiv, prin declarația înregistrată la data de 24.03.2008, societatea și-a exercitat dreptul de compensare a creanței fiscale în sumă de .X./ lei, fără însă a avea în vedere și termenul de prescripție a dreptului de a cere această compensare, în conformitate cu prevederile art.142 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și ale art.231 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. .X..X. S.A. a procedat eronat la exercitarea dreptului de compensare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, în condițiile în care la data de 24.03.2008 termenul de prescripție a creanței fiscale a fost depășit.

Față de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de .X./ lei, organele de inspecție fiscală au stabilit, ca urmare a diferenței suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X./ lei, respectiv .X. lei pentru clientul S.C..X. S.R.L. .X. și .X./ lei pentru clientul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, taxă pe valoarea adăugată rămasă plată în sumă de .X./ lei, pentru care au calculat până la data de 19.12.2008 (dată până la care au fost calculate accesoriile prin actul de control supus reverificării) majorări de întârziere în sumă totală de .X./ lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X..X. S.A. beneficiază de măsura ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în situația în care contravaloarea bunurilor livrate nu mai poate fi încasată ca urmare a falimentului beneficiarului, respectiv S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, faliment care a intervenit după data de 01 ianuarie 2004.

În fapt, în luna ianuarie 2008, S.C. .X. .X..X. S.A. a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art.138 lit.d) din Codul fiscal și ale pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei, întrucât contravaloarea bunurilor livrate nu a mai putut fi încasată ca urmare a falimentului beneficiarului S.C. ROM .X./ S.R.L. .X./.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a întreprins toate demersurile juridice pentru recuperarea creanței deținută asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței coroborate cu prevederile pct.46 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, întrucât, nu a prezentat hotărârea judecătorească de închidere a procedurii de faliment, ramasă definitivă și irevocabilă precum și documente din care să reiasă că s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea debitelor.

În acest sens a fost emisă Decizia de impunere nr..X./19.12.2008 contestată de societate și soluționată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin emiterea Deciziei nr.179/27.05.2009.

Prin Decizia nr.179/27.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008 pentru suma totală de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de de .X./ lei, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X./ lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua

verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, respectiv pentru a analiza operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor și documentele în baza cărora societatea a procedat la operațiunea de ajustare.

Urmare reverificării efectuată în baza Deciziei nr.179/27.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au încheiat Raportul de inspecție nr..X./31.08.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./02.09.2009 și prin care au constatat că S.C. .X. .X..X. S.A. nu poate aplica măsura ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.138 lit.d) din Codul fiscal, respectiv nu își poate ajusta (diminua) taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei, întrucât, în fapt, cauza neîncasării contravalorii bunurilor livrate nu o reprezintă cu certitudine falimentul beneficiarului, în situația în care, indiferent de motiv, creanța nu a fost înscrisă în tabloul creditorilor, respectiv, având în vedere faptul că societatea nu a recuperat creanța în sumă de .X. lei deținută asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ datorită faptului că nu a întreprins niciun demers legal pentru executarea creanței, în condițiile în care a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie față de societatea debitoare, iar în perioada de prescripție nu a procedat la punerea ei în aplicare.

În drept, potrivit prevederilor art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se reduce în următoarele situații:

”d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată stipulată la articolul din legea fiscală mai sus precizat cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, în conformitate cu pct.20 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„3) ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 138 lit. d) din Codul fiscal este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată, dacă

contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.”

Mai mult, prin emiterea Deciziei nr.10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se că:

"Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la furnizori/prestatori, în baza prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor intervine după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile fiscale emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnate în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.

În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă."

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată.

Se rețin, de asemenea, și prevederile Deciziei nr.5/2004 a Comisiei fiscale centrale, potrivit căroră: ***"1. Orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale."***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care nu mai poate încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului și care procedează la ajustarea bazei impozabile

a taxei pe valoarea adăugată nu este ținută de respectarea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, respectiv de înscrierea la masa creditorilor, ci doar de pronunțarea unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006.

Tinând cont de faptul că legiuitorul nu condiționează persoana care procedează la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de parcurgerea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006 se reține că S.C. .X. .X..X. S.A. poate proceda la această ajustare în conformitate cu prevederile legii fiscale și în baza unui document eliberat de Oficiul Registrului Comerțului dacă, în acesta se menționează **data și motivul pentru care**, societatea la care se face referire, **este radiată**, respectiv ca urmare a închiderii procedurii falimentului, situație în care hotărârea judecătorească este definitivă și irevocabilă.

În același sens s-au pronunțat pentru speța în cauză direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv prin adresa nr.340609/10.04.2009, Direcția de legislație în domeniul TVA precizează că *„[...] ajustarea taxei pe valoarea adăugată de către societatea contestatoare este permisă de legislație fiscală, pe baza extrasului de la Oficiul Național al Registrului Comerțului în care se menționează că societatea beneficiară a bunurilor livrate este radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului.”*, iar Direcția generală juridică, prin adresa nr.X/06.05.2009, comunică faptul că *„ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se poate face în baza extrasului eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului în care se menționează că societatea beneficiară a bunurilor livrate este radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului”* și că *„având în vedere că prevederile Codului fiscal sunt de strictă interpretare și de imediată aplicare, [...] persoana care efectuează ajustarea nu este ținută de respectarea procedurii prevăzute de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, prin înscrierea la masa creditorilor, ci doar de existența unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006.”*

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009 se reține că societatea a prezentat echipei de inspecție fiscală un certificat constatator - documentul *„Furnizare de informații”* - eliberat de Oficiul Registrului Comerțului .X., anexat în copie la dosarul cauzei.

Din analiza documentului *„Furnizare de informații”* nr.X/ 22.12.2008 eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. urmare solicitării societății .X. .X..X. S.A. .X., se reține că S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a fost radiată în data de 19.10.2007, urmare închiderii procedurii

reorganizării judiciare și falimentului, potrivit Înregistrării din oficiu nr..X./ din data de 19.10.2007, în baza Sentinței civile nr.X din data de 23.05.2005, dosar nr.X/2004 (prin care s-a dispus închiderea procedurii reorganizării judiciare și falimentului și radierea societății), astfel că data declarării falimentului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a intervenit după data de 01 ianuarie 2004, aspect reținut de altfel și de către organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei este anexată în copie și Sentința civilă nr..X./ pronunțată de Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ la data de 23.05.2005, prin care se „[...] dispune închiderea procedurii reorganizării judiciare și a falimentului asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ conform art.130 din Legea nr.64/1995, republicată la 17.11.2004.”

Însă, pentru a beneficia de această facilitate reglementată de legiuitor acordată contribuabililor care nu-și mai pot încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului, S.C. .X. .X..X. S.A. trebuia să facă dovada că a procedat la această măsură întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu-și mai poate recupera sumele de bani cuvenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, având în vedere faptul că a întreprins demersuri juridice pentru recuperarea creanțelor deținute asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ anterior deschiderii procedurii falimentului, respectiv în condițiile în care societatea, așa cum se reține din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei - Sentința civilă nr..X./21.08.2003 și Încheierea de sedință din 26.09.2003 pronunțate de Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ -, a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie, prin care debitoarea S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a fost obligată la plata sumei de .X./ lei compusă din .X. lei contravaloare marfă și .X. lei penalități de întârziere, creanțe certe, lichide și exigibile la momentul pronunțării hotărârii judecătorești.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că la sfârșitul anului 2002 facturile emise și neîncasate în relația comercială cu S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ au fost în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei contravaloare produse petroliere și .X./ lei taxa pe valoarea adăugată aferentă. Până la 31.12.2004, această creanță a fost menținută în categoria clienților neîncasați, iar în perioada 01.01.2005 - 31.11.2007 creanța a fost transferată în analitic distinct al clienților incerti, concomitent cu evidențierea la același nivel a provizionului pentru depreciere, pentru ca în luna decembrie 2007, societatea să procedeze la scoaterea din evidența contabilă prin trecerea pe costuri a creanței neîncasate de .X. lei și la ajustarea (diminuarea) taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de

.X./ lei, declarând operațiunea de ajustare prin decontul de TVA din luna februarie 2008.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea documentelor financiar-contabile, că S.C. .X. .X..X. S.A. nu a facturat și nu a înregistrat penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei pretinse prin acțiunea în instanță.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că *“S.C. .X. .X..X. S.A. nu a recuperat creanța în sumă de .X. lei deținută asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ datorită faptului că nu a întreprins niciun demers legal pentru executarea creanței, în condițiile în care a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie față de societatea debitoare, iar în perioada de prescripție nu a procedat la punerea ei în aplicare.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală susțin că în anul 2006, prin împlinirea termenului de prescripție de trei ani, termen calculat de la data când s-a născut dreptul de a cere executarea silită (08.12.2003), titlul executoriu, respectiv hotărârea judecătorească deținută încă din anul 2003 de S.C. .X. .X..X. S.A. și-a pierdut puterea executorie în conformitate cu prevederile art.405 din Codul de procedură civilă, și că argumentele aduse de societate cu privire la suspendarea termenului de prescripție, urmare a deschiderii procedurii falimentului, nu pot fi reținute deoarece *„[...] contribuabilul a precizat că nu a avut cunoștință de deschiderea procedurii falimentului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, nu a fost citat și/sau notificat potrivit art.7 și art.75 din Legea nr.64/1995 și în consecință nu se poate aprecia că a intervenit o cauză de suspendare într-o situație necunoscută [...]”*.

Față de cele de mai sus și analizând documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în urma introducerii de către S.C. .X. .X..X. S.A. a cererii de chemare în judecată nr..X./04.08.2003, prin care a solicitat instanței emiterea unei ordonanțe care să cuprindă o somație de plată cu privire la creanțele neîncasate de la debitorul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, respectiv plata sumei de .X./ lei compusă din .X. lei contravaloare marfă și .X. lei penalități de întârziere, Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ a pronunțat Sentința civilă nr..X./21.08.2003, care a rămas definitivă prin neexercitarea căilor de atac la data de 14 octombrie 2003 și care a fost investită cu formulă executorie, respectiv Încheierea de sedință din 26.09.2003, care a rămas definitivă prin nerecurare la data de 27 noiembrie 2003.

Totodată, având în vedere că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în data de 08.12.2003 s-a născut dreptul de a cere executarea silită, se reține că începând cu această dată, în conformitate cu

prevederile art.405 din Codul de procedură civilă, a început să curgă termenul de prescripție de 3 ani, iar, în acest termen de prescripție, a fost deschisă în anul 2004 procedura falimentului pentru debitorul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, la cererea unui alt creditor, conform Legii nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, și în cadrul acestui termen s-a și încheiat procedura falimentului, în baza Sentinței civile nr..X./ din data de 23.05.2005 pronunțată de Tribunalul .X. – Secția Comercială și Contencios Administrativ.

Faptul că, urmare deschiderii procedurii falimentului pentru debitorul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, la masa creditorilor nu a fost înscrisă și creanța societății .X. .X..X. S.A. în sumă de .X. lei nu are relevanță întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care nu-și mai poate încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului și care procedează la ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată, nu este ținută de respectarea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, respectiv de înscrierea la masa creditorilor, ci doar de pronunțarea unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006.

Așadar, creanțele deținute de S.C. .X. .X..X. S.A. asupra debitorului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ nu au mai putut fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și nu *“[...] datorită faptului că nu a întreprins niciun demers legal pentru executarea creanței, în condițiile în care a deținut încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie față de societatea debitoare, iar în perioada de prescripție nu a procedat la punerea ei în aplicare.”*, întrucât în cauză, în perioada de prescripție, la data de 23.05.2005 prin Sentința civilă nr..X./ s-a dispus închiderea procedurii reorganizării judiciare și a falimentului asupra S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia: *“[...] nu poate fi aplicată măsura ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută de art.138 lit.d) din Codul fiscal, deoarece în fapt, cauza neîncasării contravalorii bunurilor livrate nu o reprezintă cu certitudine falimentul beneficiarului, în situația în care, indiferent de motiv, creanța nu a fost înscrisă în tabloul creditorilor.”*

De asemenea, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia: *“Referitor la documentele în baza cărora S.C. .X. .X..X. S.A. a efectuat operațiunea de ajustare, [...] nu au fost respectate dispozițiile Codului fiscal, unde la 159 alin.(2) se prevede că **«În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de***

servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138 lit.d).»”, întrucât aceste prevederi invocate a fi nerespectate nu sunt aplicabile speței deoarece, chiar în cadrul acestora este exceptată situația prevăzută la art.138 lit.d), articol în baza căruia societatea a procedat la ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia: *“Prin regularizarea cu suma de .X./ lei a taxei pe valoarea adăugată colectată declarată în luna februarie 2008, contribuabilul a diminuat obligația de plată a taxei cu aceeași sumă, astfel că indirect a procedat la o compensare a creanței fiscale din rezultatul perioadei de raportare.”*, constatare care a stat la baza celeilalte motivații pentru neacordarea dreptului de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv depășirea termenului de prescripție de 5 ani a dreptului de a cere compensarea taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art.142 din O.G. nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, întrucât potrivit art.25 din același act normativ:

“Prin compensare se sting creanțele bugetare cu creanțele debitorului, reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, prevăzute la art. 3, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și cea de debitor al aceluiși buget.”,

iar potrivit art.26 alin.(1):

“(1) Compensarea obligațiilor bugetare datorate de debitor cu creanțele acestuia se face de autoritatea competentă, la cererea debitorului, în termen de 30 de zile sau din oficiu.”

Astfel, având în vedere prevederile legale citate se reține că regularizarea taxei pe valoarea adăugată prin decontul de TVA, așa cum este prevăzută în legea fiscală, nu reprezintă și nici nu poate fi asimilată cu o compensare a obligațiilor bugetare.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal, respectiv în conformitate cu prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.20 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, societatea a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv la ajustarea/reducerea prin decontul de TVA

din luna februarie 2008 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X./ lei, întrucât la momentul ajustării, creanțele deținute de S.C. .X. .X..X. S.A. asupra debitorului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ erau certe, lichide și exigibile, neputând fi încasate/recuperate datorită falimentului acestui debitor, iar data declarării falimentului S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, motiv pentru care **se va admite contestația formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. pentru suma de .X./ lei.**

2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X./ lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă .X./ lei se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, față de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de .X./ lei, organele de inspecție fiscală au stabilit, ca urmare a diferenței suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, respectiv .X. lei pentru clientul S.C..X. S.R.L. .X. și .X./ lei pentru clientul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./, taxă pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă plată în sumă de .X./ lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X./ lei pentru perioada 25.07.2008-19.12.2008, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată, ca urmare a soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, respectiv ca diferență între taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și ținând cont de faptul că, prin contestația formulată, S.C. .X. .X..X. S.A. contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X./ lei, precum și majorările de întârziere în sumă de .X./ lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată, iar în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, contestația formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. a fost admisă, se reține că, în această situație, întrucât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este în sumă de .X. lei, iar taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare este în sumă de .X./ lei, precum și faptul că S.C. .X. .X..X. S.A. a înregistrat taxă pe valoarea adăugată de rambursat pe întreaga perioadă ianuarie 2008 - iunie 2008, așa cum rezultă din Anexa nr.15 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009 reprezentând „*Situația privind calculul accesoriilor aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar la control*”,

societatea contestatoare nu mai este în situația de plată a taxei pe valoarea adăugată ci în situația de rambursare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus și în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”,

se reține că, atâta timp cât nu se stabilesc obligații de plată în sarcina contribuabilului, acesta nu datorează nici obligații accesorii, fapt pentru care se va **admite contestația formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. și pentru suma de .X./ lei cu titlu de accesorii.**

Totodată, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./14.05.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907265/18.05.2009, transmisă în vederea soluționării contestației formulate de S.C. .X. .X..X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./19.12.2008, contestație soluționată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin emiterea Deciziei nr.179/27.05.2009, prin care s-a dispus desființarea deciziei de impunere menționată mai sus și reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, urmare căreia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./02.09.2009, comunică *„În condițiile în care se acceptă ajustarea bazei de impunere a taxei efectuată de contribuabil pentru clientul S.C. ROM-.X./ S.R.L. .X./ [...], în aceste condiții ar rezulta TVA suplimentar de numai .X. lei, fără a se stabili și TVA de plată, întrucât S.C. .X. .X..X. S.A. .X. ar înregistra TVA de rambursat pentru toată perioada ianuarie – iunie 2008 și deci nu s-ar mai calcula obligații accesorii.”*

* *
*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Admiterea contestației formulată de S.C. .X. .X..X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.09.2009 pentru:

- **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X./ lei**;

- **majorări de întârziere** în sumă de **.X./ lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X