



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail:Contestații.ANAF@mfinante.ro

### DECIZIA nr.        /2009 privind soluționarea contestației depusă de S.C. "X" S.A.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr.\*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. \*/2009, asupra contestației formulată de S.C. "X" S.A. "P".

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2008, întocmită în baza raportului de inspecție fiscală nr.\*/ încheiat în data de \*\*\*\*2008 de către organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală regională P, prin care s-a stabilit taxă pe valoare adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei ca urmare a taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de \*\*\* lei și a taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de \*\*\* lei, precum și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată rămasă de plată, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 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.\*/2008, respectiv 05.01.2009, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare nr.\*/2008, anexată la dosarul

cauzei, și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 29.01.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și de Ordinul nr. 1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili din Ordinul nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili (poziția nr. \*\*\*), cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. "X" S.A. contestă decizia de impunere nr.\*/2008 întocmită în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de \*/2008, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili-Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:**

Societatea consideră că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de \* lei, solicitată prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, stabilind totodată în sarcina societății și diferențe suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de \* lei, precum și obligații accesorii în sumă de \* lei aferente taxei pe valoarea adăugată, ca urmare a neacordării dreptului de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise pentru livrarea de bunuri către S.C. "R" S.R.L. "O" și neincasate ca urmare a falimentului acestei societăți.

Totodată, societatea mai precizează că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la neîndeplinirea de către societate a condițiilor legale pentru ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este netemeinică și nelegală, întrucât societatea a respectat prevederile legale care reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv art.138 lit.d) din Codul fiscal și prevederile pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea aplicării corecte a prevederilor legale invocate, societatea invocă extrasul Oficiului Registrului Comertului al județului „B”, prin care se face mențiunea că S.C. "R" S.R.L. "O" a fost radiată în data de

\*\*\*2007 ca urmare a falimentului, acest extras furnizând informații clare în baza căruia societatea a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, în susținerea contestației, societatea depune copie după sentința civilă nr.\*\*\*/2005 prin care s-a hotărât de către Tribunalul „B”, secția Comercială și Contencios Administrativ închiderea procedurii falimentului și radierea S.C. “R” S.R.L. “O” și din care rezultă că procedura de reorganizare și faliment a acestei societăți a fost deschisă în anul 2004, întrucât la data efectuării inspecției fiscale, societatea nu deținea această sentință.

De asemenea, contestatoarea menționează că pe parcursul derulării inspecției fiscale a prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală documente din care rezultă faptul că societatea a întreprins acțiuni în instanță pentru recuperarea debitului în cauză, respectiv: Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului “B”, Secția penală prin care S.C. “X” S.A. este introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr.\*\*\*/2003; Sentința civilă nr.\*\*\* din data de \*\*\*2003 din dosarul nr.\*\*\*/2003, prin care se admite cererea formulată de S.C. “X” S.A. împotriva pârâtei S.C. “R” S.R.L. “O”; Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului “B”, secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin care în dosarul civil nr.\*\*\*/2003 se admite cererea formulată de S.C. “X” S.A. pentru îndreptarea erorii și trecerea în dispozitiv a debitului în sumă de \*\*\* lei reprezentând contravaloare marfă.

În ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de a diminua taxa pe valoarea adăugată colectată, întrucât societatea nu s-a înscris în tabelul creanțelor, contestatoarea precizează că nu a avut cunoștință de deschiderea procedurii falimentului S.C. “R” S.R.L. “O”, nefiind citată și/sau notificată potrivit art.7 și art.75 din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului. Totodată, societatea mai precizează că din cercetarile întreprinse după data de \*\*\*2007 a reieșit că deschiderea procedurii falimentului s-a făcut la cererea unui creditor, procedura derulându-se fără ca debitoarea să pună la dispoziția lichidatorului actele și informațiile prevăzute de art.33 din Legea nr.64/1995, acesta neavând posibilitatea citării sau notificării creditorilor.

Având în vedere motivele invocate în contestație, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea în parte a deciziei de impunere nr.\*\*\*/2008, întocmită în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de \*\*\*2008 pentru suma de \*\*\* lei,

reprezentând \*\*\* lei taxă pe valoarea adăugată și \*\*\* lei accesorii calculate până la data de \*\*\*2008.

**II. Prin raportul de inspecției fiscale nr. \*\*\*/2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. \*\*\*/2008 contestată, organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală regională P, au constatat următoarele:**

Urmare a soluționării cu control anticipat a decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare întocmit pentru luna iunie 2008, prin care S.C. "X" S.A. "P", solicită la rambursare suma de \*\*\* lei, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecție fiscale parțiale cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.08.2004-30.06.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile ianuarie și februarie 2008, societatea verificată a ajustat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de \*\*\* lei, reprezentând contravaloarea bunurilor livrate de contribuabil, dar neincasate ca urmare a falimentului clienților, diminuând taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma totală de \*\*\* lei, respectiv \*\*\* lei în luna ianuarie 2008 și \*\*\* lei în luna februarie 2008.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru clienții S.C. „A” S.R.L. „B” și S.C. „R” S.R.L. „O”, societatea a procedat, în mod eronat, la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu a respectat condițiile legale prevăzute de art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată efectuate pentru S.C. „R” S.R.L. „O” în sumă de \*\*\* lei, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de \*\*\* lei, societatea nu a întreprins toate demersurile juridice pentru recuperarea creanței deținută asupra S.C. „R” S.R.L. „O”, 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, justificând operațiunea de

ajustarea doar în baza extrasului de la Oficiul Național al Registrului Comerțului, prin care se precizează că S.C. „R” S.R.L. „O” a fost radiată din data de \*\*\*2007.

Astfel, față de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de \*\*\* lei, organele de inspecție fiscală au stabilit, ca urmare a diferenței suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de \*\*\* lei, respectiv \*\*\* lei pentru clientul S.C. „A” S.R.L. „B” și \*\*\* lei pentru clientul S.C. „R” S.R.L. „O”, taxă pe valoarea adăugată de rămasă plată în sumă de \*\*\* lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă totală de \*\*\* 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:**

**Referitor la suma de \*\*\* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia 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 în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au acordat acest drept pe considerentul că societatea nu a întreprins toate demersurile juridice pentru recuperarea creanței deținute.**

**În fapt, societatea contestatoare în luna ianuarie 2008 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 \*\*\* lei, întrucât contravaloarea bunurilor livrate nu a mai putut fi încasată din cauza falimentului clientului S.C. „R” S.R.L. „O”, justificând această operațiune doar în baza extrasului de la Oficiul Național al Registrului Comerțului în care se menționează că societatea debitoare a fost radiată în data de \*\*\*2007 ca urmare a închiderii procedurii falimentului și în baza sentinței civile nr.\*/2005 din care rezultă că procedura de reorganizare și faliment a societății debitoare a fost deschisă în anul 2004.**

Organele de inspecție fiscală au considerat că pentru clientul neîncasat S.C. „R” S.R.L. „O”, societatea a aplicat în mod eronat ajustarea bazei de impozitare a taxei în sumă de \*\*\* lei, precum și reducerea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de \*\*\* lei, întrucât pentru a putea

beneficia de acest drept S.C. "X" S.A. trebuie să facă aplicațiune atât a prevederilor **art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003** privind 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 cât și ale **art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006** privind procedura insolvenței și ale **pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează în raportul de inspecție fiscală că societatea nu a putut prezenta nici hotărârea judecătorească de închidere a procedurii de faliment, definitivă și irevocabilă, nici alte documente din care să reiasă că s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea creanțelor, precum și că nu a întreprins toate demersurile juridice pentru recuperarea creanței deținută asupra societății debitoare.

În susținerea contestației S.C. "X" S.A. precizează că nu a avut cunoștință de deschiderea procedurii falimentului S.C. „R” S.R.L. "O", nefiind citată și/sau notificată potrivit art.7 și art.75 din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, întrucât deschiderea procedurii falimentului s-a făcut la cererea unui alt creditor, procedura derulându-se fără ca debitoarea să pună la dispoziția lichidatorului actele și informațiile prevăzute de art.33 din Legea nr.64/1995, acesta neavând posibilitatea citării sau notificării creditorilor, fiind astfel lipsită de dreptul de a se înscrie în tabelul creanțelor.

Totodată, societatea mai precizează că a întreprins demersuri prin acțiuni în instanță pentru recuperarea creanței deținută asupra societății debitoare, prezentând în acest sens copii după Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului "B", Secția penală prin care S.C. "X" S.A. este introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr.\*/2003, Sentința civilă nr.\*\*\* din data de \*\*\*2003 din dosarul nr.\*/2003, prin care se admite cererea formulată de S.C. "X" S.A. împotriva pârâtei S.C. "R" S.R.L. "O", Încheierea de ședință din data de 26.09.2003 a Tribunalului "B", secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin care în dosarul civil nr.\*/2003 se admite cererea formulată de S.C. "X" S.A. pentru îndreptarea erorii și trecerea în dispozitiv a debitului în sumă de \*\*\* lei reprezentând contravaloare marfă.

**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.

În aplicarea prevederilor art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuie avut în vedere scopul care a condus la adoptarea de către legiuitor a măsurii ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv acela de a reglementa o facilitate acordată contribuabililor care nu-și mai pot încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului prin scăderea acestor creanțe din evidența financiar-contabilă.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.46 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv:

*„Scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce **au fost întreprinse toate demersurile juridice, potrivit legii, pentru decontarea acestora.**”*

Așadar, prin coroborarea articolelor de lege citate mai sus, rezultă că, prin măsura de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată s-a venit în sprijinul contribuabilului care poate **face 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, precum și că societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada incidentă operațiunii, să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.

În această situație, învedereăm dispozițiile art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 19.07.2006, respectiv ale art.90 alin.(1) pct.3) din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, în vigoare până la 18 iulie 2006, potrivit cărora:

*„(1) Cu excepția cazului în care notificarea deschiderii procedurii s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art. 7, titularul de creanțe anterioare deschiderii procedurii, care nu depune cererea de admitere a creanțelor*



**până la expirarea termenului prevăzut la art. 62 (76) alin. (1) lit. b), este decăzut, cât privește creanțele respective, din următoarele drepturi:**

[...]

**3. dreptul de a-și realiza creanțele împotriva debitorului sau a membrilor ori asociațiilor cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare, ulterior închiderii procedurii, sub rezerva ca debitorul să nu fi fost condamnat pentru bancrută simplă sau frauduloasă ori să nu i se fi stabilit răspunderea pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase.”**

Prin urmare, prin nedepunerea cererii de admitere a creanțelor până la expirarea termenului prevăzut la art.62 (76) alin.(1) lit.b), respectiv de maxim 60 zile de la deschiderea procedurii, titularul creanței este decăzut, cât privește creanțele respective din dreptul de a-și realiza creanțele împotriva debitorului, sub rezerva prevăzută de lege, însă **această regulă nu este incidentă în cazul în care deschiderea procedurii s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art.7**, care se referă la procedura de citare a părților și comunicarea oricăror acte de procedură.

Astfel, în ceea ce privește procedura de citare, potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 19.07.2006:

*„(1) Citarea părților, precum și comunicarea oricăror acte de procedură, a convocărilor și notificărilor se efectuează prin Buletinul procedurilor de insolvență.[...]”*

iar potrivit alin.(9) al aceluiași articol:

*„(9) Publicarea actelor de procedură sau, după caz, a hotărârilor judecătorești în Buletinul procedurilor de insolvență înlocuiește, de la data publicării acestora, citarea, convocarea și notificarea actelor de procedură efectuate individual față de participanții la proces, acestea fiind prezumate a fi îndeplinite la data publicării.”*

Deci, potrivit acestui articol citarea, convocarea și notificarea părților se efectuează prin Buletinul procedurilor de insolvență.

Totodată, potrivit art.7 din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, în vigoare până la data de 18 iulie 2006:

*„(1) Citarea părților, precum și comunicarea sau notificarea oricărui alt act de procedură se fac, de regulă, în condițiile prevăzute la art. 85 - 94 din Codul de procedură civilă.*

*(2) Prin excepție, îndeplinirea actelor menționate la alin. (1) se va face prin publicitate, în cazurile expres prevăzute de lege.”*

Potrivit art.8 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 19.07.2006 și din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, în vigoare până la data de 18 iulie 2006:

*„(1) Curtea de apel va fi instanța de recurs pentru hotărârile pronunțate de judecătorul-sindic în temeiul art. 11.*

*(2) Termenul de recurs este de 10 zile de la comunicarea hotărârii, dacă legea nu prevede altfel.”*

deci, hotărârea de închidere a procedurii poate fi atacată cu recurs în termen de 10 zile de la comunicare, dacă legea nu prevede altfel.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la acesta, se reține că, S.C. “X” S.A. în luna ianuarie 2008 a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată întrucât contravaloarea bunurilor livrate, respectiv suma de \*\*\* lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de \*\*\* lei, nu a mai putut fi încasată din cauza falimentului clientului S.C. „R” S.R.L. “O”, justificând această operațiune cu un extras de la Oficiul Național al Registrului Comerțului prin care se precizează că societatea „R” S.R.L. “O”, respectiv societatea debitoare a fost radiată din data de \*\*\*2007, fără a prezenta o hotărâre judecătorească de închidere a procedurii de faliment, definitivă și irevocabilă și nici alte documente din care să reiasă că S.C. “X” S.A. s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea debitelor în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței și ale pct.46 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea contestației anexează copie după sentința civilă nr.\*\*\* pronunțată în data de \*\*\*2005 de Tribunalul “B”, Secția Comercială și Contencios Administrativ prin care s-a dispus închiderea procedurii reorganizării judiciare și a falimentului și radierea S.C. “R” S.R.L. “O”, cu drept de recurs în 10 zile de la comunicare și din care rezultă că procedura de reorganizare și faliment a S.C. “R”S.R.L. “O” a fost deschisă în anul 2004, precizând că la data efectuării inspecției fiscale nu deținea această sentință, precum și faptul că nu a avut cunostință de deschiderea procedurii falimentului S.C. “R” S.R.L. “O”, nefiind citată și/sau notificată potrivit art.7 și art.75 din Legea nr.64/1995

privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, fapt pentru care a fost lipsită de dreptul de a se înscrie în tabelul creanțelor.

De asemenea, se reține și faptul că S.C. "X" S.A. a întreprins acțiuni în instanță pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare în sumă de \*\*\* lei, sens în care prezintă copii după Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului "B", Secția penală prin care S.C. "X" S.A. este introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr.\*/2003; Sentința civilă nr.\*\*\* din data de \*\*\*2003 din dosarul nr.\*/2003, prin care se admite cererea formulată de S.C. "X" S.A. împotriva pârâtei S.C. "R" S.R.L. "O", Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului "B", secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin care în dosarul civil nr.\*/2003 se admite cererea formulată de S.C. "X" S.A. pentru îndreptarea erorii și trecerea în dispozitiv a debitului în sumă de \*\*\* lei reprezentând contravaloare marfă.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale enunțate, precum și Decizia nr.5/2004 a Comisiei fiscale centrale, potrivit căreia: "***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.***", prin urmare, chiar dacă în cuprinsul textului de lege prevăzut la art.138 lit.d) din Codul fiscal se face trimitere la Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, se reține că prin această normă persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care procedează la ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată, nu este ținută răspunzătoare de respectarea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, ci doar de pronunțarea unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006. Mai mult, textul de lege nu prevede în sarcina societății care a procedat la ajustare, obligația de a deține o astfel de hotărâre care să-i fie și opozabilă, astfel că, în lipsa acestor mențiuni, conform principiului de drept „*acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu poate să distinge*”, nu putem adăuga sau exclude cazuri care n-au fost adăugate sau excluse de legiuitorul însuși.

Prin urmare, față de cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal cu privire la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care nu-și mai poate încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului, ajustare permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006, poate proceda la această ajustare în baza extrasului,

respectiv în baza unui certificat constatator eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului dacă, în acestea 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 sunt și avizele direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția de legislație în domeniul TVA și Direcția generală juridică, date ca urmare a solicitării Direcției generale de soluționare a contestațiilor a unor puncte de vedere privind tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește modul de aplicare a prevederilor art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care reglementează ajustarea bazei de impozitare 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.

Astfel, prin avizul nr.\*\*\*/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.”*

Direcția generală juridică, prin avizul nr.\*\*\*/2009, comunică 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 totodată 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.”*

Totodată, pentru a îndeplini prevederile pct.20 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu soluțiile Deciziei nr.10/2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, societatea trebuie să dovedească prin înscrisuri că data declarării falimentului beneficiarului, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, rămasă definitivă și irevocabilă, în cazul în speță S.C. „R” S.R.L. “O”, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004.

Mai mult, societatea trebuie să facă dovada că a procedat la măsură de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile, precum și demersurile juridice pe care le-a întreprins pentru a-și recupera aceste creanțe, în conformitate cu prevederile pct.46 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

Astfel, din analiza *extrasului* de la Oficiul Național al Registrului Comerțului pentru societatea „R” S.R.L. “O”, prezentat de S.C. “X” S.A. organelor de inspecție fiscală și în baza căruia societatea a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, se reține că acesta reprezintă, în fapt, o prezentare de informații legale cu caracter limitativ oferite în sistem „*acces gratuit*” de Oficiului Național al Registrului Comerțului pe site-ul său, și în care se menționează că în ceea ce privește starea firmei S.C. “R” S.R.L. “O”, în speță societatea debitoare, aceasta este „*radiată: închiderea procedurii falimentului și radierea debitorului*”, iar data ultimei înregistrări este „*\*\*\*2007*”, rezultând că societatea “R” S.R.L. “O” a fost radiată în data de *\*\*\*2007* ca urmare a închiderii procedurii falimentului și radierea debitorului, fără însă ca societatea să prezinte un document cu caracter oficial, respectiv un certificat constatator eliberat de către Oficiului Național al Registrului Comerțului.

Totodată, din analiza sentinței civile nr.\*\*\* pronunțată în *\*\*\* 2003*, prin care Tribunalul “B” deliberând constată că „*reclamanta S.C. “X” S.A. “P” a solicitat, în temeiul prevederilor O.G.nr.5/2001, emiterea unei somații de plată împotriva pârâtei S.C. “R” S.R.L. “O” pentru plata sumei de \*\*\* lei, compusă din \*\*\* lei contravaloarea marfă vândută și încasată și \*\*\* lei penalități de întârziere [...]*” și prin care hotărăște că: „*admite cererea formulată de reclamanta S.C. “X” S.A. “P” [...] și somează pârâta la plata sumei de \*\*\* lei penalități de întârziere [...]*”, și din analiza încheierii de sedință din *\*\*\** a Tribunalului “B” prin care „*dispune îndreptarea erorii materiale strecurate în dispozitivul sentinței civile nr.\*\*\* din \*\*\*2003, pronunțată în dosarul nr.\*\*\*/2003 al Tribunalului “B” în sensul că se trece în dispozitiv și suma de \*\*\* lei reprezentând c/val.marfă [...]*”, fără însă ca prin această încheiere să se dispună îndreptarea erorii materiale referitoare la înscrierea cuvântului „*încasată*” din cadrul aceleiași sentințe civile, se reține că suma totală de *\*\*\** lei somată la plată de către S.C. “X” S.A. “P” este compusă din *\*\*\** lei contravaloarea marfă și *\*\*\** lei penalități de întârziere, precum și faptul că atât sentința civilă nr.\*\*\*/2003 cât și încheierea de sedință din *\*\*\*2003* sunt rămase definitive prin neexercitarea căilor de atac la data de *\*\*\* 2003*, respectiv la data de *\*\*\* 2003* și sunt investite cu formulă executorie.

Față de aceste aspecte menționate mai sus, respectiv că societatea contestatoare deține încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, investită cu formulă executorie, prin care debitoarea este obligată să restituie atât contravaloarea mărfii cât și plata unor penalități de întârziere, creanțe certe, lichide și exigibile la momentul pronunțării hotărârii judecătorești, rezultă că societatea "X" S.A. a întreprins demersuri juridice legale pentru recuperarea creanțelor, anterior deschiderii procedurii falimentului, prin care a avut posibilitatea valorificării dreptului câștigat în instanță, respectiv a creanței deținute, fără însă să rezulte din documentele existente la dosarul cauzei cum a înțeles societatea să procedeze mai departe în vederea executării sumelor astfel câștigate, respectiv dacă a întreprins demersuri legale pentru începerea executării acestora, pentru a putea constata și stabili că aceste creanțe sunt **certe, lichide și exigibile și în același quantum și la data la care societatea a aplicat măsura de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată**. Mai mult, procedura de citare, convocare și notificare a părților rămâne fără obiect în situația în care la momentul deschiderii procedurii de reorganizare și faliment, respectiv în anul 2004, așa cum rezultă din sentința civilă nr.\*/2005 a Tribunalului "B", depusă de contestatoare în susținerea contestației, societatea nu se mai afla în situația de creditor ca urmare a executării debitorului.

Totodată, având în vedere că suma de plată la care este obligată debitoarea, respectiv S.C. "R" S.R.L. "O", este compusă atât din contravaloare marfii vândută și neachitată, conform dispozitivului din încheierea de ședință din \*/2003 a Tribunalului "B", cât și din penalități de întârziere, ambele fiind în sumă egală, respectiv \*/ lei contravaloare marfă și \*/ lei penalități de întârziere, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă pentru penalitățile cerute prin acțiunea în instanță societatea a emis sau nu factură, astfel, în această situație nu se poate stabili nici asupra cărei sume a înțeles societatea contestatoare să procedeze la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, întrucât conform art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitate nu cuprinde: „*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. [...]*”, iar măsura ajustării taxei pe valoarea adăugată este aplicabilă, conform prevederilor art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul, fiscal cu modificările și completările ulterioare, numai „*în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.*”.

Mai mult, din analiza Încheierii de ședință din data de \*\*\*\*2003 a Tribunalului B, Secția penală, depusă de societate în susținerea contestației, se reține că societatea „X” S.A. este introdusă ca parte civilă în dosarul penal nr.\*\*\*\*/2003, precum și faptul că „[...] în calitate de parte responsabilă civilmente SC „X” SA, care a depus cerere de constituire ca parte civilă fără a preciza persoana fizică sau juridică care a prejudiciat-o și fapta săvârșită de aceasta. Consideră informă cererea acestei societăți și solicită ca aceasta să-și precizeze poziția.”, fără însă să rezulte din această încheiere **care este persoana care a prejudiciat-o și în ce sumă**, întrucât societatea contestatoare invocă acest document în susținerea faptului că „a întreprins acțiuni în instanță pentru recuperarea debitului în sumă de \*\*\*\* lei”. Totodată, societatea nu prezintă informații suplimentare legate de acest dosar penal, informații cu privire la stadiul acestui proces, respectiv stabilirea de către organele judecătorești a unor eventuale măsuri de recuperare a debitelor de la persoanele vinovate.

Având în vedere cele reținute și prevederile legale enunțate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportandu-se doar la o parte din documentele în baza cărora societatea a procedat la operațiunea de ajustare.

Totodată, având în vedere că societatea contestatoare deținea încă din anul 2003 o hotărâre judecătorească definitivă, anterioară deschiderii procedurii falimentului, prin care debitoarea a fost obligată să restituie contestatoarei atât contravaloarea mărfii vândute cât și plata unor penalități, organele de inspecție fiscală nu au verificat și analizat demersurile pe care societatea în cauză a înțeles să le efectueze în vederea recuperării sumelor asupra cărora a procedat la ajustare, pentru a lua în calcul „buna credință a acestuia”, așa cum precizează și Direcția generală juridică prin avizul privind speța ce face obiectul contestației, aspecte care sunt relevante în stabilirea stării de fapt fiscale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să solicite informații privind stadiul dosarului penal nr.\*\*\*/2003, având în vedere că prin Încheierea de ședință din data de \*\*\*2003 a Tribunalului “B”, Secția penală, S.C. “X” S.A. a fost introdusă ca parte răspunzătoare în cauza supusă judecării și s-a constituit ca parte civilă pentru recuperarea prejudiciului de la S.C. “R” S.R.L. “O”. Prin urmare, organele de inspecție fiscală vor verifica dacă în situația în care s-a soluționat dosarul penal, S.C. „X” S.A. a recuperat prejudiciul pentru care s-a constituit ca parte civilă și dacă acesta cuprinde și taxa pe valoarea adăugată colectată asupra căreia societatea a procedat la diminuare prin ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată sau dacă s-a

retras din dosarul penal în care s-a constituit parte civilă având în vedere faptul că a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prin diminuarea TVA colectată în baza dispozițiilor Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței. Totodată, în situația în care nu s-a definitivat dosarul penal, organele de inspecție fiscală vor verifica dacă societatea are posibilitatea ca parte civilă în proces să-și recupereze suma în cauză având în vedere că a procedat la ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată pe baza dispozițiilor Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă nici dacă societatea contestatoare a procedat la scăderea din evidență a întregii creanțe deținute asupra S.C. „R” S.R.L. „O” sau a procedat numai la ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată, situație de asemenea relevantă pentru a putea determina starea de fapt fiscală.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală regională P pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de \* lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Având în vedere faptul că se va desființa decizia de impunere nr.\*/2008 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de \* lei, precum și faptul că taxa pe valoarea adăugată suplimentar și **rămasă de plată** a fost stabilită ținând cont de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, respectiv ca diferență între taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, situație care are influență asupra modului de calcul a taxei pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de



plată, **se va desființa decizia de impunere nr.\*\*\*/2008 pentru suma de \*\*\* lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată.**

Deși societatea contestă un quantum al obligațiilor fiscale accesorii în sumă de \*\*\* lei, considerând că această sumă reprezintă majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată în sumă de \*\*\* lei, datorită modului de calcul al accesoriilor în situația în care se stabilește taxă pe valoare adăugată suplimentar și rămasă de plată ca o consecință a respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată prin stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentar și având în vedere că suma de \*\*\* lei reprezintă **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de \*\*\* lei**, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de \*\*\* lei și a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \*\*\* lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar la plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul iar, întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată a fost desființată decizia de impunere nr.\*\*\*/2008 și întrucât în acest caz accesoriile nu pot fi delimitate, aceasta **se va desființa și pentru suma de \*\*\* lei cu titlu de accesorii**, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.138 lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, 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, coroborate cu pct.46 din Ordinul nr.1753/2003 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, ale art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**Desființarea deciziei de impunere nr.\*\*\*/2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție**

fiscală – Serviciul de inspecție fiscală regională P **pentru suma totală de \*\*\* lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de de \*\*\* lei, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de \*\*\* lei;

- majorări de întârziere în sumă de \*\*\* 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 nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel "P" sau Curtea de Apel „B” în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.