

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
xxx din xxx

Cu adresa nr. xxx din xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xxx din xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx – Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de xxx din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. xxx din xxx*, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. xxx – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx.

xxx a avut domiciliul fiscal în xxx, a deținut codul unic de înregistrare fiscală nr. xxx, fiind radiată începând cu data de xxx. Reprezentantul legal al Întreprinderii Individuale a fost xxx – CNP xxx.

Obiectul contestației îl constituie suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului prin remitere sub semnătură în data de xxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx din xxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza contestației.

I. Susținerile contestatarului sunt următoarele:

"[...] contest decizia de impunere nr. xxx și Raportul de Inspecție Fiscală nr. xxx, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală xxx, deoarece conform art.91, alin. 1 și 2 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare corelat cu art.23:

Art.91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani cu excepția în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Art. 23. Nașterea creanțelor fiscale și a obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. 1 se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

De asemenea precizez că avizul de inspecție fiscală nr. xxx a fost întocmit în mod eronat cuprinzând și perioada xxx, perioadă prescrisă și în care au fost stabilite greșit constatările fiscale.

Organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la ajustarea TVA deductibilă, în sumă de xxx lei, conform unei facturi fiscale emisă în xxx, aferentă perioadei prescrise.

Conform celor descrise mai sus rog desființarea deciziei de impunere nr. xxx și Raportului de Inspecție Fiscală nr. xxx ca fiind nelegale și netemeinice. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx încheiat de reprezentanții A.J.F.P. xxx - Inspecție Fiscală la Întreprinderea Individuală xxx din xxx, s-au consemnat următoarele:

"[...] 6. Obligații fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale

- Taxa pe valoarea adăugată – xxx.

7. Începerea inspecției fiscale

Inspeția fiscală a început în data de xxx conform discuției purtate cu agentul economic și a înscrisului de pe Avizul de inspecție fiscală nr. xxx certificat prin semnătură de contribuabil.

Echipa de inspecție fiscală s-a înregistrat în Registrul Unic de Control deținut de contribuabil seria xxx nr. xxx la poziția nr. xxx, pag. xxx, în data de xxx. [...]

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

În ceea ce privește calculul termenelor, **art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 347 - Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă."

Aceste dispoziții legale sunt dispoziții cu caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

Având în vedere perioada pentru care s-au stabilit obligații suplimentare cu titlu de TVA, respectiv 01 ianuarie 2014 – 31 martie 2014, norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este **O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la **art. 23 alin. (1) și (2) și la art. 91 alin. (1) și (2)** stipulează:

"ART. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

"ART. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel."

Totodată, în speță sunt aplicabile și dispozițiile **art. 117 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 117 - Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale."

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, mai sus citat, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor **art. 134 alin. (2) și (3), art. 152 alin. (7), art.156² alin. (1) și (2) și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada ianuarie – martie 2014:

"ART. 134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."

"Art. 152 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 156¹. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.

"ART. 156² - Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

"Art. 157 - Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

- Întreprinderea Individuală xxx s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de xxx, perioada de raportare fiind trimestrul.

- Cu factura nr. xxx din xxx contribuabilul a achiziționat bunuri de capital (mijloace fixe) pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de xxx lei – taxă înscrisă în decontul nr. xxx din xxx.

- Ca urmare a solicitării reprezentantului legal al Î.I. xxx, A.J.F.P. xxx a emis Decizia privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art.152 din Codul fiscal, nr. xxx din xxx, contribuabilul fiind scos din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de xxx.

În aceste condiții, contribuabilul avea obligația să ajusteze taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, conform prevederilor art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt nerealizat însă.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat, **contribuabilul avea obligația să depună ultimul decont de taxă** prevăzut la art. 156², până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, respectiv **până la data de xxx**, în acest ultim decont persoana impozabilă având obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă. Taxa de plată trebuia să fie achitată până la data la care contribuabilul avea obligația depunerii decontului, respectiv până la data de xxx.

Conform celor reținute în Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx și așa cum rezultă și din fișa sintetică anexată dosarului cauzei, **contribuabilul a depus ultimul decont de TVA la**

data de xxx – înregistrat sub nr. xxx, fără sume declarate (zero TVA colectată și zero TVA deductibilă).

Așa cum rezultă din Decizia de impunere nr. xxx din xxx și din Anexa la decizia de impunere, reprezentând "*Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală la I.I. xxx – xxx*", **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de xxx lei este aferentă perioadei xxx și a avut termen de scadență data de xxx.**

Ca atare, conform celor explicitate mai sus, **dreptul la acțiune al organului fiscal în ceea ce privește ajustarea taxei aferente achiziției bunurilor de capital se naște** la data la care a expirat termenul legal de depunere a ultimului decont de TVA, în care trebuia evidențiată ajustarea, respectiv **la data de xxx, termenul de prescripție începând să curgă de la data de xxx și fiind împlinit la data de xxx** în condițiile în care acesta, conform documentelor dosarului contestației, nu a fost întrerupt sau suspendat potrivit prevederilor stipulate la art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că **la data începerii inspecției fiscale**, respectiv la data de xxx (înscrisă în Registrul unic de control), **dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru perioada xxx era prescris**, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul contestației nu rezultă cauze de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

Prin urmare, întrucât dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru perioada xxx, având termen de scadență xxx, s-a prescris începând cu xxx, **se va admite contestația formulată de Întreprinderea Individuală xxx** pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și pe cale de consecință, se va anula *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, pentru suma admisă.

IV. Concluzionând analiza contestației formulată de **Întreprinderea Individuală xxx** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Admiterea contestației pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pe cale de consecință, anularea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, pentru suma admisă.