

**DECIZIA nr. 139 din 05.03.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str. ...., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..../27.01.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..../.....2012, inregistrata sub nr. ..../27.01.2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia SC ABC SRL nr. ..../....2011.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..../.....2011 si completata prin adresa nr. ..../.....2011 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 si comunicata sub semnatura in data de 03.10.2011 prin care Administratia Finantelor Publice sector y a stabilit obligatii de plata in quantum total de **TSC lei**, din care:

- (-) IP lei impozit pe profit (in minus);
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- TVAT lei TVA;
- TVAM lei accesorii aferente TVA;
- CS lei CAS accidente de munca;
- IVS lei impozit pe veniturile din salarii;
- IAV lei impozit alte venituri.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia de masuri nr. DIM1/2011, precum si masura declararii ca societate inactiva.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata si prin precizarile la contestatie SC ABC SRL a contestat declararea societatii ca inactiva incepand cu data de

27.01.2010, precum si decizia de impunere nr. F1/2011 si dispozitia de masuri nr. DIM1/2011 emise in baza raportului nr. F2/2011.

In sustinerea contestatiei societatea invoca faptul ca a aflat intamplator ca a fost declarata inactiva si ca i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2010, motiv pentru care s-a comportat ca si platitor de TVA, a colectat, a dedus si a platit statului TVA-ul aferent tranzactiilor si a depus deconturile de TVA la Administratia Finantelor Publice sector z. In decizia de impunere suma de TVAT lei contine suma de SP lei care a fost déjà platita de societate in perioada 24.02.2010-27.09.2010 si suma de SD lei pentru care s-a acordat drept de deducere in perioada urmatoare prin dispozitia de masuri, iar la calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere nu s-a tinut cont de aceste sume. In decizia de impunere, la capitolul "impozit din activitati independente" este trecuta ca obligatie fiscala suplimentara suma de IAV lei, desi aceasta a fost platita de societate cu OP nr. w/2010.

SC ABC SRL reclama si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au dispus in niciun fel asupra masurii de declarare a societatii ca inactiva, nu s-au pronuntat si nu au analizat cererea societatii cu referire la declararea ca inactiva.

Prin adresa nr. q/2011 societatea precizeaza ca obiectul contestatiei sale il constituie intregul act administrativ atacat si solicita transmiterea contestatiei cu privire la masura de declarare ca inactiva la organul fiscal emitent al actului atacat.

La solicitarea organului de solutionarea a contestatiei, SC ABC SRL mentioneaza prin adresa inregistrata sub nr. j/2012 ca solicita sa-i fie analizata contestatia prin care a contestat si declararea ca inactiva a societatii incepand cu data de 27.01.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector z si ca nu poate preciza actul administrativ prin care s-a luat aceasta masura, acesta nefiindu-i comunicat.

**II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL in vederea reactivarii societatii ce a fost inactiva conform O.P.A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010.**

Inspectia fiscala generala s-a materializat in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, in baza caruia s-au emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DIM1/2011 si decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F3/2011.

Prin decizia de impunere nr. F1/2011 organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii de plata in quantum total de TSC lei, din care:

- (-) IP lei impozit pe profit (in minus);
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- TVAT lei TVA;
- TVAM lei accesorii aferente TVA;
- CS lei CAS accidente de munca;
- IVS lei impozit pe veniturile din salarii;

- IAV lei impozit alte venituri.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a avut de la data infiintarii si pana la data de 05.06.2009 sediul social in ....., sector z, iar dupa aceasta data si-a schimbat sediul social in....., sector y din Bucuresti. Comunicarea schimbarii domiciliului fiscal al societatii de catre Administratia Finantelor Publice sector y a avut loc in data de 22.02.2010 prin decizia de inregistrare a domiciliului fiscal nr. ....../05.02.2010.

In baza propunerii organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector z SC ABC SRL a fost inscrisa in lista contribuabililor declarati inactivi prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010 (nr. crt. X din anexa nr. 1 la ordin).

Societatea a fost inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data 14.06.2005 si pana in data de 01.02.2010, cand i-a fost anulata instiintarea de platitor de TVA de catre Administratia Finantelor Publice sector y in baza art. 5 alin. (1) din O.P.A.N.A.F. nr. 1.786/2010.

Prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector z sub nr. h/2010 societatea a formulat o "cerere de indreptare a erorilor materiale" prin care a solicitat reactivarea sa cu data de 27.01.2010 si implicit anularea stingerii ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010. Aceasta cerere a fost remisa spre solutionare Administratiei Finantelor Publice sector y cu adresa nr. ....../.....2011, iar in baza constatarilor din procesul-verbal nr. pvc/2011 s-a propus initierea inspectiei fiscale generale in vederea reactivarii contribuabilului.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, in urma inspectiei fiscale generale a fost stabilita o diferenta suplimentara de TVA in suma de **TVAT lei** pentru perioada 01.10.2005-31.12.2010, care este formata din:

- TVA1 lei TVA nedeductibila aferenta chiriei pentru care nu a fost prezentata notificarea (TVA2 lei) si cheltuielilor cu combustibilul pentru perioada mai 2009 – ianuarie 2010 (TVA3 lei);

- TVA4 lei TVA nedeductibila raportata eronat in deconturile de TVA fata de TVA deductibila inregistrata corect in contabilitate si jurnalele de cumparari;

- TVA5 lei TVA colectata suplimentar ca urmare a raportarii eronate in deconturile de taxa fata de sumele evidentiata corect in contabilitate si jurnalele de cumparari;

- TVA6 lei TVA nedeductibila aferenta perioadei 01.02.2010-31.05.2010 reprezentand TVA platita in vama pentru importurile de marfa din Turcia si China (TVA7 lei) si TVA aferenta achizitiilor de la furnizori interni (TVA8 lei) neacceptata la deducere ca urmare a faptului ca societatii i se anulasera inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2010, la care se adauga si suma de TVA9 lei reprezentand TVA reportata eronat in plus in decontul lunii martie 2010 (TVA10 lei) fata de taxa deductibila din contabilitate si jurnalul de cumparari (TVA11 lei);

- TVA9 lei TVA colectata suplimentar ca urmare a raportarii eronate in minus in decontul lunii martie 2010 (TVA11 lei) fata de taxa colectata in contabilitate si jurnalul de vanzari (TVA10 lei);

- TVA12 lei TVA colectata suplimentar reprezentand taxa platita pentru factura nr. ....../.....2010 a furnizorului P..... din Bulgaria, fara a fi si colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea;
- TVA13 lei TVA colectata suplimentar pentru perioada 01.06.2010-31.12.2010 reprezentand diferenta raportata mai putin in deconturile de TVA corectate fata de TVA colectata inregistrata in contabilitate si jurnalele de vanzari.

Totodata, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- societatii i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2010 urmare inscrierii in lista contribuabililor declarati inactivi prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010 (nr. crt. X din anexa nr. 1 la ordin);
- incepand cu data de 22.02.2010 societatea si-a schimbat domiciliul fiscal in sectorul 5 prin decizia de inregistrare a domiciliului fiscal nr. ....../05.02.2010;
- in perioada 01.02.2010 – 31.05.2010 societatea a depus deconturi de TVA ce au fost operate in evidenta fiscala;
- in perioada 01.06.2010 – 31.08.2010 societatea sustine ca a depus deconturi de TVA la Administratia Finantelor sector z, dar care nu au mai fost operate in evidenta fiscala;
- in perioada 01.09.2010 – 31.12.2010 societatea nu a mai intocmit si depus niciun decont de TVA.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y nu au acceptat la deducere TVA in suma de TVA14 lei reprezentand TVA dedusa prin deconturile de taxa operate in evidenta fiscala pentru perioada 01.02.2010 – 31.05.2010 (formata din TVA7 lei TVA aferenta importurilor si TVA8 lei TVA aferenta achizitiilor interne) si au colectat TVA in suma de TVA13 lei reprezentand taxa colectata de societate in perioada 01.06.2010 – 31.12.2010 si neevidentiata in deconturi de taxa care sa fie operate in evidenta fiscala.

Totodata, prin masura nr. 34.1 din dispozitia de masuri nr. DIM1/2011 organele de inspectie fiscala au drept de deducere in decontul de TVA aferent perioadei fiscale urmatoare dupa reactivare a TVA in suma de SD lei, din care: TVA14 lei TVA neacceptata la deducere din deconturile de taxa operate dupa anulara inregistrarii in scopuri de TVA (perioada 01.02.2010 – 31.05.2010) si TVA15 lei TVA deductibila pentru achizitiile efectuate si neevidentiate in deconturi de taxa operate in evidenta fiscala (perioada 01.06.2010 – 31.12.2010).

In raport de constatarile organelor de inspectie fiscala si sustinerile societatii contestatoare se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la TVA in suma de TVA16 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferentele de TVA in suma de TVA16 lei stabilite ca urmare a raportarilor eronate in decont sau a tratamentului fiscal incorect pentru anumite operatiuni, in conditiile in care argumentele aduse de societate prin contestatie nu au nicio legatura cu motivele pentru care au fost stabilite aceste diferente.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011 au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de TVA16 lei pentru perioada verificata, formata din:

- TVA1 lei TVA nedeductibila aferenta chiriei pentru care nu a fost prezentata notificarea (TVA2 lei) si cheltuielilor cu combustibilul pentru perioada mai 2009 – ianuarie 2010 (TVA3 lei);

- TVA4 lei TVA nedeductibila raportata eronat in deconturile de TVA fata de TVA deductibila inregistrata corect in contabilitate si jurnalele de cumparari;

- TVA5 lei TVA colectata suplimentar ca urmare a raportarii eronate in deconturile de taxa fata de sumele evidentiate corect in contabilitate si jurnalele de cumparari;

- TVA9 lei reprezentand TVA reportata eronat in plus in decontul lunii martie 2010 (TVA10 lei) fata de taxa deductibila din contabilitate si jurnalul de cumparari (TVA11 lei);

- TVA9 lei TVA colectata suplimentar ca urmare a raportarii eronate in minus in decontul lunii martie 2010 (TVA11 lei) fata de taxa colectata in contabilitate si jurnalul de vanzari (TVA10 lei);

- TVA12 lei TVA colectata suplimentar reprezentand taxa platita pentru factura nr. .... /.....2010 a furnizorului P..... din Bulgaria, fara a fi si colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca s-a comportat ca si platitor de TVA intrucat a aflat intamplator ca a fost declarata ca inactiva si ca i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2010, iar organele de inspectie fiscala nu au dispus in niciun fel asupra masurii de declarare a societatii ca inactiva, nu s-au pronuntat si nu au analizat cererea societatii cu referire la declararea ca inactiva.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se intemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**”

Din raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere emisa in baza acestuia reiese ca diferentele in suma de TVA16 lei au fost stabilite de organele de inspectie fiscala fie **pe motiv de nedeductibilitate a taxei pentru anumite operatiuni specifice** (neprezentare notificarii pentru facturile de chirie, deducere pentru combustibili dupa intrarea in vigoare a unor modificari legislative care au limitat dreptul de deducere pentru achizitiile de combustibili), fie **datorita unor raportari eronate**, in conditiile in care datele din evidenta operativa (jurnale de vanzari si de cumparari, balante de verificare si alte date din contabilitate) nu au corespuns cu datele raportate organelor fiscale prin intermediul deconturilor de TVA depuse si inregistrate in evidenta fiscala (fisa pe platitor).

Prin contestatia formulata SC ABC SRL invoca doar motive de fapt in legatura cu declararea sa ca inactiva si anulara inregistrarii in scopuri de TVA, precum si cu lipsa raspunsului din partea organelor fiscale cu privire la reactivarea societatii. In raport de aceasta motivatie, organele fiscale au solicitat societatii prin adresa nr. ....../.....2011 **sa mentioneze, punctual, ce anume contesta**. Cu adresa precizatoare nr. q/2011 SC ABC SRL a solicitat ca organele fiscale sa-i considere contestatia ca fiind formulata impotriva intregului act si a precizat ca motivele de fapt si de drept sunt cele mentionate in contestatie.

Astfel, se constata ca **diferentele in suma de TVA16 lei nu au nicio legatura nici cu declararea societatii ca inactiva si anulara inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2010, nici cu neoperarea in evidenta fiscala incepand cu data de 01.06.2010 a deconturilor de TVA** intocmite de societate si pe care aceasta sustine ca le-a depus la organul fiscal de la vechiul domiciliu fiscal.

Rezulta ca, in raport cu aceste diferente, **contestatia societatii este nemotivata** intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit diferentele pentru alte motive decat cele legate de argumentele invocate de societate prin contestatia formulata.

In conformitate cu pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:  
[...];

b) **nemotivata, în situația în care** contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau **argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării**”.

În consecință, contestația SC ABC SRL urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capatul de cerere privind TVA în suma de TVA16 lei.

### **3.2. Referitor la TVA în suma de TVA17 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care aceasta depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecări.*

**In fapt**, SC ABC SRL a fost înscrisă în lista contribuabililor declarați inactivi prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010 (nr. crt. X din anexa nr. 1 la ordin) și i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2010 de către Administrația Finanelor Publice sector y.

Din decizia de impunere nr. F1/2011 reiese că diferența suplimentară de TVA în suma de TVA17 lei este formată din:

- TVA14 lei TVA nedeductibilă aferentă perioadei 01.02.2010-31.05.2010 reprezentând TVA plătită în vamă pentru importurile de marfă din Turcia și China (TVA7 lei) și TVA aferentă achizițiilor de la furnizori interni (TVA8 lei) neacceptată la deducere ca urmare a faptului că societății i se anulasă înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2010;

- TVA13 lei TVA colectată suplimentar pentru perioada 01.06.2010-31.12.2010 reprezentând diferența raportată mai puțin în deconturile de TVA corectate față de TVA colectată înregistrată în contabilitate și jurnalele de vânzări.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că în perioada 01.02.2010-31.05.2010 deconturile de TVA au fost operate în fișa pe platitor, motiv pentru care nu s-a acceptat la deducere TVA înscrisă la TVA deductibilă în deconturile operate, iar după această dată fie deconturile nu au mai fost operate în fișa pe platitor, fie nu au mai fost deloc întocmite și depuse, motiv pentru care diferența privește numai TVA colectată, dar neînscrisă în evidențele fiscale.

Prin dispoziția de măsuri nr. DIM1/2011 organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere în decontul de TVA aferent perioadei fiscale următoare după reactivare a TVA în suma de SD lei, din care: TVA14 lei TVA neacceptată la deducere din deconturile de taxă operate după anularea înregistrării în scopuri de TVA (perioada 01.02.2010 – 31.05.2010) și TVA15 lei TVA deductibilă pentru achizițiile efectuate și neevidențiate în deconturi de taxă operate în evidența fiscală (perioada 01.06.2010 – 31.12.2010).

Totodată, din documentele dosarului cauzei rezultă că prin adresă înregistrată la Administrația Finanelor Publice sector z sub nr. h/2010 societatea a formulat o “cerere de îndreptare a erorilor materiale” prin care a solicitat

reactivarea sa cu data de 27.01.2010 si implicit anularea stingerii ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010. Aceasta cerere a fost remisa spre solutionare Administratiei Finantelor Publice sector y cu adresa nr. ....../.....2011, iar in baza constatarilor din procesul-verbal nr. pvc/2011 s-a propus initierea inspectiei fiscale generale in vederea reactivarii contribuabilului.

Inspectia fiscala generala pentru perioada de la infiintarea societatii si pana la data 31.12.2010 s-a materializat in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, in baza caruia s-a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, care include in totalul diferentelor suplimentare de obligatii fiscale si **suma de TVA17 lei stabilita ca o consecinta a faptului ca, incepand cu data de 01.02.2010 societatea nu mai era inregistrata in scopuri de TVA, dar a colectat si dedus taxa.**

Prin contestatia nr. ....../.....2011, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector y sub nr. ....../.....2011 SC ABC SRL **contesta** atat decizia de impunere nr. F1/2011, cat si "**declararea ca inactiva [...] masura luata incepand cu data de 27.01.2010** de catre ANAF – AFP sector z". Societatea reclama faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in niciun fel cererea sa cu referire la declararea inactiva a societatii, inscrierea in lista contribuabililor inactivi si, ulterior, anularea instiintarii de platitor de TVA.

Ulterior, prin precizarea la contestatie inregistrata sub nr. q/2011 societatea solicita, in ceea ce priveste masura declararii ca inactiva, transmiterea contestatiei spre solutionare la organul fiscal emitent al actului atacat. La solicitarea Serviciului solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. prin adresa inregistrata sub nr. j/2012 SC ABC SRL reitereaza solicitarea de a-i fi solutionata contestatia nr. ....../.....2011 prin care a contestat si declararea ca inactiva si sustine ca nu poate preciza si indica actul administrativ fiscal prin care s-a dispus aceasta masura.

Se retine ca, potrivit art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal si art. 1 alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006, in vigoare la data declararii inactiva a societatii, **contribuabili sunt declarati inactivi prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala**, iar contestatoarea a fost declarata contribuabil inactiv prin **O.P.A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010. Pentru acest capat de cerere privind contestarea masurii de declarare ca inactiva, contestatia SC ABC SRL a fost trimisa, spre competenta solutionare, Agentiei Nationale de Administrare Fiscala** prin adresa nr bb/2012, avand in vedere ca actul administrativ prin care a fost luata masura declararii ca inactiva a societatii este Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010, la propunerea organelor fiscale teritoriale, aceasta neintrand in competenta de solutionare a Serviciului solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. stabilita conform art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala.

**In drept**, potrivit art. 145, art. 147<sup>1</sup>, art. 153 si art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. - (4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153”.

“Art. 147<sup>1</sup>. - (1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147”.

“Art. 153. – (9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, **organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11**, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. **Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare.** După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență”.

“Art. 156<sup>2</sup>. - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună** la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada 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. 147<sup>1</sup> 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”.

Totodată, conform Procedurii de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 605/2008:

“A. 1. Organele fiscale anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi constituită potrivit reglementărilor legale în vigoare.

**2. Procedura de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se aplică ori de câte ori se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, un ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi**, în termen de 5 zile lucrătoare de la data publicării acestuia.

3. După publicarea ordinului pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi, direcția de specialitate transmite Direcției generale de tehnologia informației lista contribuabililor declarați inactivi, care conține:

- a) codul de identificare fiscală;
- b) denumirea contribuabilului;
- c) numărul ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care au fost declarați inactivi;
- d) data de la care au fost declarați inactivi.

4. Direcția generală de tehnologia informației înscrie în dreptul fiecărui contribuabil seria și numărul certificatului de înregistrare în scopuri de TVA, sortează contribuabilii în funcție de domiciliul fiscal al acestora și transmite listele rezultate direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, precum și Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

9. După aprobarea referatului de către conducătorul organului fiscal competent, compartimentul de specialitate operează anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA și anulează certificatele de înregistrare în scopuri de TVA existente la dosarul fiscal.

**10. *Data anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA este data de întâi a lunii următoare celei în care a fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care contribuabilul a fost declarat inactiv.***

B. 1.1. Contribuabilii pentru care organul fiscal a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA pot solicita organului fiscal competent înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (8) teza 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, după publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care sunt reactivați.

**1.2. *Înregistrarea devine valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea.***

**2.1. *În cazul contribuabililor declarați inactivi ca urmare a unei erori a organului fiscal și eliminați din listă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se anulează și scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.***

2.2. În termen de 5 zile lucrătoare de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, Direcția generală de tehnologia informației primește de la direcția de specialitate și transmite organelor fiscale competente pozițiile eliminate din lista contribuabililor inactivi.

2.3. Dacă la data primirii informațiilor prevăzute la pct. 2.2. organul fiscal competent a finalizat procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA și a anulat certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, va proceda la:

- a) anularea scoaterii din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, potrivit fluxului menționat la lit. A;
- b) emiterea unui nou certificat de înregistrare în scopuri de TVA.

În noul certificat de înregistrare în scopuri de TVA se menține data înregistrării în scopuri de TVA inițială (din certificatul anterior), contribuabilul având calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, inclusiv

în perioada cuprinsă între data înscrierii în lista contribuabililor inactivi și data eliminării din această listă”.

În speta, SC ABC SRL a fost declarată contribuabil inactiv prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010 (nr. crt. X din anexa nr. 1 la ordin) și, în conformitate cu dispozițiile procedurale în vigoare la acel moment, i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2010.

Prin adresa înregistrată la Administrația Finanelor Publice sector Z sub nr. h/2010 societatea a formulat o “cerere de îndreptare a erorilor materiale” prin care a **solicitat reactivarea sa cu data de 27.01.2010 și implicit anularea ștergerii ca platitor de TVA începând cu data de 01.02.2010.**

Prin contestația formulată SC ABC SRL **contesta măsura declarării ca inactiva**, arătând că organele de inspecție fiscală nu au analizat în niciun fel cererea sa cu referire la declararea inactivă a societății, înscrierea în lista contribuabililor inactivi și, ulterior, anularea instiintării de platitor de TVA.

În același timp, diferența de TVA în suma de TVA17 lei a **fost stabilită ca o consecință a faptului că, începând cu data de 01.02.2010 societății i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, ceea ce a condus la neacceptarea la deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii realizate după data de 01.02.2010 și la stabilirea TVA de plată la nivelul taxei colectate de societate prin facturile emise către clienți.**

Ținând cont de cele mai sus prezentate și de dispozițiile imperative ale legii se reține că există o stransă interdependență între soluția ce urmează a fi dată contestației societății cu privire la măsura declarării sale ca inactivă și diferența suplimentară în suma de TVA17 lei, atât pe perioada cât deconturile de TVA au fost operate în fișa pe platitor (cuantumul TVA de plată fiind influențat cu taxa aferentă importurilor și achizițiilor dedusă prin decont, dar neacceptată ca urmare a faptului că societății i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA), cât și pe perioada în care fie nu s-au mai depus deconturi, fie deconturile nu au mai fost operate în fișa pe platitor (cuantumul TVA de plată fiind stabilit la nivelul taxei colectate, fără scăderea taxei aferente achizițiilor, la care ar fi avut dreptul de deducere dacă societatea era înregistrată în scopuri de TVA).

**Această interdependență este dată de faptul că dreptul de deducere poate fi exercitat doar de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, așa cum se prevede expres la art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, iar contestatoarei i-a fost anulată această înregistrare în mod automat, din oficiu, ca urmare a înscrierii sale în lista contribuabililor inactivi și, în măsura în care este admisă contestația societății cu privire la măsura declarării ca inactivă, se anulează și scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, cu consecința redobândirii cu efect retroactiv a calității de persoană înregistrată și, implicit, a dreptului de deducere pentru achiziții, inclusiv în perioada cuprinsă între data înscrierii în lista contribuabililor inactivi și data eliminării din această listă, după cum stabilește procedura aplicabilă în domeniu, anterior citată.**

**In masura in care contestatia impotriva masurii declararii sale ca inactiva este respinsa, contestatoarea nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA pe perioada cat i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA,** urmand sa uzeze de acest drept dupa reinregistrarea in scopuri de TVA potrivit procedurii normale, care prevede aceasta posibilitate, dar fara efect retroactiv, asa cum este cazul contribuabililor declarati inactivi ca urmare a unei erori materiale.

De altfel, contestatoarea insasi admite la pg. 2 din contestatie ca s-a comportat ca o persoana inregistrata in scopuri de TVA, a dedus taxa aferenta importurilor si achizitiilor interne si a declarat si platit doar diferenta dintre taxa colectata si cea dedusa, ca urmare a faptului ca nu a avut cunostinta de faptul ca este inactiva, iar prin cererea nr. h/2010 a solicitat reactivarea incepand cu data de 27.01.2010 si, implicit, anulara "stergerii ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010".

Prin urmare, pana la solutionarea definitiva si irevocabila a contestatiei societatii impotriva masurii de inscriere in lista contribuabililor inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010, remisa spre solutionare Agentiei Nationale de Administrare Fiscala cu adresa nr. bb/2012 si, implicit, in privinta anularii inregistrarii in scopuri de TVA organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la datorarea TVA de plata in cuantum de TVA17 lei stabilita in urma inspectiei fiscale, motiv pentru care urmeaza a se face aplicarea dispozitiilor art. 214 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 214. - (1) **Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:**

[...]

b) **solutionarea cauzei depinde, in tot sau in parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.**

(3) **Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului** care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu."

Totodata, potrivit art. 216 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, in conditiile prevazute de art. 214".

Avand in vedere cele prezentate mai sus, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. urmeaza a dispune suspendarea solutionarii contestatiei SC ABC SRL pentru capatul de cerere privind diferenta de TVA in suma de TVA17 lei stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, pana la solutionarea definitiva si irevocabila a contestatiei formulate impotriva masurii de inscriere in lista contribuabililor inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010.

Procedura de solutionare a contestatiei urmeaza a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii si tinand cont de cele retinute prin prezenta.

### 3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de TVAM lei

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care aceasta depinde de existenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F1/2011 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei SC ABC SRL majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de TVAM lei, calculate pentru perioada 01.12.2008-31.12.2010.

Din anexa nr. 19 –pg. 4 a raportului de inspectie fiscala reiese ca accesoriile au fost calculate prin cumularea diferentelor stabilite in urma verificarii in raport cu sumele de plata declarate si achitate de societate, fara o departajare a acestora in functie de natura diferentelor de obligatii de plata principale.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 1201 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile**

se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale".

Se retine ca majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate de organele de inspectie fiscala, ca o masura accesorie in raport cu obligatiile de plata principale (debitele) stabilite in urma verificarii.

Avand in vedere ca soarta accesoriilor calculate depinde, in esenta, de soarta obligatiei de plata principale stabilite in urma inspectiei fiscale in cuantum total de TVAT lei, care include si debitul in suma de TVA17 lei pentru care a fost suspendata solutionarea contestatiei potrivit celor retinute la pct. 3.2 din prezenta decizie, iar organele de inspectie fiscala nu au calculat accesoriile pentru fiecare diferenta in parte, ci pe cumulat, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la datorarea accesoriilor stabilite de organele fiscale, motiv pentru care urmeaza a se face aplicarea dispozitiilor art. 214 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 214. - (1) **Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:**

[...]

b) **solutionarea cauzei depinde, in tot sau in parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati.**

(3) **Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului** care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu."

Totodata, potrivit art. 216 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, in conditiile prevazute de art. 214".

Avand in vedere cele prezentate mai sus, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. urmeaza a dispune suspendarea solutionarii contestatiei SC ABC SRL pentru capatul de cerere privind accesoriile aferente TVA in suma de TVAM lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, pana la solutionarea contestatiei cu privire la debitul principal in suma de TVA17 lei in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Procedura de solutionare a contestatiei urmeaza a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii si tinand cont de cele retinute prin prezenta.

### **3.4. Referitor la diferentele de impozit pe profit, accesorii aferente, CAS accidente de munca si impozit pe**

## veniturile din salarii

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferentele de impozite si contributii stabilite prin decizia de impunere, in conditiile in care argumentele aduse de societate prin contestatie nu au nicio legatura cu motivele pentru care au fost stabilite aceste diferente.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011 au stabilit diferente si pentru alte categorii de impozite si taxe, dupa cum urmeaza:

- (-) IP lei impozit pe profit (in minus);
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- CS lei CAS accidente de munca;
- IVS lei impozit pe veniturile din salarii.

Prin adresa precizatoare nr. q/2011 SC ABC SRL a solicitat ca organele fiscale sa-i considere contestatia ca fiind formulata impotriva intregului act si a precizat ca motivele de fapt si de drept sunt cele mentionate in contestatie.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c)  **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**“

Avand in vedere ca, desi SC ABC SRL a insistat in considerarea contestatiei ca fiind formulata impotriva intregului act deministrativ atacat, desi prin contestatia formulata nu a invocat decat argumente legate de TVA si de masura declararii drept contribuabil inactiv si anulara inregistrarii in scopuri de TVA, fara a aduce niciun argument in privinta impozitului pe profit, CAS-ului aferent accidentelor de munca si impozitului pe veniturile din salarii, reiese ca, in raport cu aceste diferente, **contestatia societatii este nemotivata** intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit diferentele pentru alte motive decat cele legate de argumentele invocate de societate prin contestatia formulata. Aceasta

cu atat mai mult cu cat, in privinta impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit diferente in minus, deci in favoarea societatii.

In conformitate cu pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...];

b) **nemotivata, în situația în care** contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau **argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării**”.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind diferenta de impozit pe profit in minus in suma de IP lei, accesorii aferente impozitului pe profit in suma de AP lei, CAS accidente de munca in suma de CS lei si impozit pe veniturile din salarii in suma de IVS lei.

### **3.5. Referitor la diferenta de impozit pe alte venituri in suma de IAV lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza debitul stabilit prin decizia de impunere emisa in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care nota de constatare intocmita de comisarii Garzii Financiare nu constituie titlu de creanta fiscala, iar plata efectuata anterior emiterii deciziei in vederea acoperirii acestui debit nu avea la baza un titlu de creanta fiscala.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011 organele de inspectie fiscala au retinut ca din adresa nr. 703616/24.06.2010 emisa de Garda Financiara – Sectia Bucuresti a reiesit ca SC ABC SRL a vandut in sistem online in anul 2010 produse cosmetice catre persoane fizice, fara sa calculeze, sa retina si sa vireze impozitul cu retinere la sursa pentru venituri din activitati independente. Pentru aceasta Garda Financiara – Sectia Bucuresti a incheiat nota de constatare nr. ....../.....2010 prin care au calculat un impozit pe venitul din activitati independente – venituri comerciale pentru perioada 01.01.2010-31.05.2010 in suma de IAV lei, platit de societate cu OP nr. w/2010.

Deoarece societatea nu a declarat organelor fiscale impozitul in suma de IAV lei, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea acestuia ca diferenta si l-au inscris ca atare in decizia de impunere nr. F1/2011.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca suma de IAV lei a fost inscrisa in decizia de impunere, desi aceasta a fost platita deja de catre societate.

**In drept**, potrivit art. 21, art. 24, art. 41, art. 82, art. 85, art. 86 si art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.**

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii [...]."

"Art. 24. - **Creantele fiscale se sting prin incasare**, compensare, executare silita, scutire, anulare, prescriptie si prin alte modalitati prevazute de lege".

"Art. 41. - In intelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale".

"Art. 82. - (2) In declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze cuantumul obligatiei fiscale, daca acest lucru este prevazut de lege".

"Art. 85. - (1) **Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) **prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2)** si art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri".

"Art. 86. - (1) **Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.**

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Economiei si Finantelor prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului economiei si finantelor se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 82 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare, si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia.

(5) In situatia in care legea nu prevede obligatia de calculare a impozitului, declaratia fiscala este asimilata unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata".

"Art. 110. - (1) In sensul prezentului titlu, colectarea consta in exercitarea actiunilor care au ca scop stingerea creantelor fiscale.

(2) **Colectarea creantelor fiscale se face in temeiul unui titlu de creanta** sau al unui titlu executoriu, dupa caz.

(3) **Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala**, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii".

*Din dispozitiile legale antecitate reiese ca obligatiile fiscale de natura impozitelor, taxelor si contributiilor datorate de contribuabili se stabilesc de organul fiscal prin emiterea deciziei de impunere sau de insasi contribuabilul debitor pe baza propriei declaratii fiscale asimilata cu decizia de impunere sub rezerva unei verificari ulterioare, iar colectarea acestor obligatii la bugetul general consolidat se face in temeiul titlului de creanta prin care se stabileste si se individualizeaza obligatiile fiscale in cauza.*

In acest sens, conform pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"**Titlul de creanta** este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) **decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii**;
- b) **declaratia fiscala**, angajamentul de plata sau documentul intocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, in cazul in care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii;
- c) decizia prin care se stabileste si se individualizeaza suma de plata, pentru creantele fiscale accesorii, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, stabilite de organele competente;
- d) declaratia vamala pentru obligatiile de plata in vama;
- e) documentul prin care se stabileste si se individualizeaza datoria vamala, inclusiv accesorii, potrivit legii;
- f) procesul-verbal de constatare si sanctionare a contraventiei, intocmit de organul prevazut de lege, pentru obligatiile privind plata amenzilor contravenionale;
- g) ordonanta procurorului, incheierea sau dispozitivul hotararii instantei judecatoresti ori un extras certificat intocmit in baza acestor acte in cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare si al altor creante fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanta judecatoreasca".

*Rezulta ca stabilirea creantelor fiscale si colectarea lor la buget se realizeaza doar prin intermediul unor titluri de creanta, prin care se individualizeaza cuantumul obligatiilor fiscale datorate de contribuabili, iar **plata propriu-zisa a acestor obligatii reprezinta doar o modalitate, chiar daca principala, de stingere a acestor creante fiscale.***

Prin urmare, creantele fiscale trebuie mai intai individualizate in titluri de creanta pentru a fi inscrise in evidenta fiscala a contribuabilului, astfel

incat platile efectuate de contribuabili sa stinga aceste obligatii. **Altminteri, in situatia in care obligatiile fiscale datorate nu au la baza titluri de creanta fiscala, contribuabilii care efectueaza plati in contul acestora pot solicita restituirea acestora**, in temeiul art. 117 alin. (1) lit. a) Cod procedura fiscala care prevede ca se restituie, la cerere, debitorului sumele "*platite fara existenta unui titlu de creanta*".

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca impozitul in suma de IAV lei nu a fost declarat de contestatoare din proprie initiativa, printr-o declaratie fiscala care sa constituie titlu de creanta fiscala si in baza careia impozitul sa fie inregistrat ca datorat in fisa pe platitor ce sta la baza organizarii evidentei obligatiilor fiscale datorate de fiecare contribuabil in parte.

La randul sau, nota de constatare nr. ....../.....2010 intocmita de comisarii Garzii Financiare – Sectia Bucuresti prin care acestia au evaluat cuantumul obligatiei fiscale datorate de societate **nu constituie titlu de creanta fiscala** in conformitate cu dispozitiile O.U.G. nr. 91/2003 privind organizarea Garzii Financiare, cu modificarile ulterioare, care prevad ca:

"Art. 5. – (1) **Garda Financiară**, în exercitarea atribuțiilor proprii, **încheie, ca urmare a controalelor executate, acte de control pentru stabilirea stării de fapt fiscale**, pentru constatarea și sancționarea contravențiilor, precum și pentru constatarea împrejurărilor privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală, sesizând, după caz, organele de urmărire penală competente."

"Art. 7. - În îndeplinirea atribuțiilor ce le revin, comisarii Gărzii Financiare sunt în drept:

[...]

j) **să întocmească acte de control operativ** și inopinat privind rezultatele verificărilor, să aplice măsurile prevăzute de normele legale **și să sesizeze organele competente în vederea valorificării constatărilor**"

si care se coroboreaza cu prevederile H.G. nr. 1.324/2009 privind organizarea si functionarea Garzii Financiare, conform carora:

"Art. 9. - (4) La constatarea imprejurarilor privind savarsirea unor fapte prevazute de legea penala in domeniul financiar-fiscal, organele Garzii Financiare intocmesc procese-verbale prin care stabilesc implicatiile fiscale ale acestora, in baza carora sesizeaza organele de urmarire penala competente si dispun, in conditiile Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, instituirea masurilor asiguratorii ori de cate ori exista pericolul ca debitorul sa se sustraga de la urmarire sau sa isi ascunda ori sa isi risipeasca averea".

"Art. 11. - (3) Procesele-verbale prevazute la art. 9 alin. (4) si (5) pot cuprinde evaluari ale prejudiciului fiscal, pe baza stabilirii implicatiilor fiscale determinate de sustragerea de la plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume de natura fiscala datorate bugetului general consolidat, **fara calcularea de obligatii accesorii acestora, si nu constituie titluri de creanta fiscala.**

(5) Valorificarea constatarilor privind starea fiscala, inscrise in procesele-verbale, se face in conditiile stabilite prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, **un exemplar** al procesului-verbal **fiind comunicat**

**organului fiscal competent in gestionarea dosarului fiscal al contribuabilului".**

Din cele retinute anterior rezulta ca actele de control intocmite de comisarii Garzii Financiare nu pot constitui titluri de creanta fiscala, acestea urmand a fi transmise organelor fiscale in vederea valorificarii acestora. Or, cum colectarea creantelor se poate realiza numai in baza unor titluri de creanta potrivit dispozitiilor procedurale in materie fiscala, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiilor fiscale aferente tranzactiilor comerciale analizate, in conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) Cod de procedura fiscala, conform carora "la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii **deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale**".

Astfel, rezulta cu claritate faptul ca nu este vorba de stabilirea acelorasi obligatii fiscale in baza a doua titluri de creanta diferite, pentru care debitoarea sa fie obligata sa efectueze plata de doua ori a sumelor datorate, contestatoarea confundand stabilirea obligatiilor fiscale prin titluri de creanta fiscala cu plata acestora, ca modalitate principala de stingere a obligatiilor fiscale respective.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.6. Referitor la dispozitia de masuri nr. DIM1/2011**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DIM1/2011, organele de inspectie fiscala au dispus SC ABC SRL un numar de 37 de masuri ce vizeaza depunerea ori corectia declaratiilor recapitulative si corectia deconturilor de TVA in legatura cu achizitiile intracomunitare realizate de societate in perioada verificata, efectuarea de inregistrari si stornari in contabilitate si preluarea unor sume in decontul de TVA al perioadei urmatoare.

Impotriva dispozitiei nr. DIM1/2011 SC ABC SRL a formulat doua contestatii:

- contestatia nr. ..../....2011, inregistrata sub nr. ....../.....2011 prin care contesta masura 34.2 din dispozitia de masuri, contestatie ce a fost solutionata de Administratia Finantelor Publice sector y, in calitate de organ fiscal emitent,

prin decizia nr. ....../.....2011, comunicata societatii sub semnatura in data de .....2011;

- contestatia nr. ....../.....2011, inregistrata sub nr. ....../.....2011 prin care contesta intreaga dispozitie de masuri si pentru care din dosarul contestatiei transmis de organele fiscale nu rezulta solutionarea acesteia, iar in referatul cauzei organele fiscale nu fac nicio mentiune in aceasta privinta.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate **impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare** se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutiere a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; [...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011, care stabileste:

"5.3. **Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor convenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere in libera circulatie etc..** "

Intrucat masurile dispuse in sarcina ABC SRL nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector y - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (4), art. 147<sup>1</sup> alin. (1), art. 153 alin. (9) si art. 156<sup>2</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Procedurii de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, aprobata prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 605/2008, art. 5 alin. (1) si art. 7 lit. j) din O.U.G. nr. 91/2003 privind organizarea Garzii Financiare, cu modificarile ulterioare, art. 11 alin. (3) si alin. (5) din H.G. nr. 1.324/2009 privind organizarea si functionarea Garzii Financiare, art. 21 alin. (1), art. 24, art. 41, art. 85 alin. (1), art. 86 alin. (1), art. 109 alin. (2), art. 110 alin. (2) si alin. (3), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2), art. 120<sup>1</sup>, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c), art. 209 alin. (1) lit. a) si alin. (2), art. 213 alin. (1), art. 214 alin. (1) lit. b) si alin. (3) si art. 216 alin. (1) si alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 107.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.3 si pct. 11.1 lit. b) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca nemotivata contestatia SC ABC SRL pentru TVA in suma de TVA16 lei, impozit pe profit in minus in suma de IP lei, accesorii aferente impozitului pe profit in suma de AP lei, CAS accidente de munca in suma de CS lei si impozit pe veniturile din salarii in suma de IVS lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL pentru impozit alte venituri in suma de IAV lei.

3. Suspenda solutionarea contestatiei SC ABC SRL pentru TVA in suma de TVA17 lei si accesorii aferente TVA in suma de TVAM lei pana la solutionarea definitiva si irevocabila a contestatiei societatii impotriva masurii de inscriere in lista contribuabililor inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr. 20/08.01.2010.

4. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector y - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DIM1/2011.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.