

DECIZIA nr. 400/2012  
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti  
sub nr. x/27.06.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice cu adresa nr. x/27.06.2012, completata cu adresa nr. x/20.07.2012 si nr. inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/27.06.2012, nr. x/20.07.2012 asupra contestatiei formulata de SC x SRL, cu sediul in Bucuresti, sos. x, sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr. x/13.06.2012 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/11.05.2012, comunicata la 17.05.2012, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA, dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente TVA.

Societatea contesta suma de x lei reprezentand:

- x lei -TVA;
- x lei - dobanzi/majorari aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/11.05.2012.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. SC x SRL contestă decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/11.05.2012, întocmită în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice, precizând următoarele:**

Societatea a incheiat cu SC x SRL, CUI x, contractul de furnizare nr.x/28.07.2008, in baza caruia s-au livrat conductori si cabluri electrice in valoare totala de x lei, din care TVA in valoare de **x lei** conform facturilor nr. x/29.07.2008, nr.x/01.08.2008, (...) nr.x/07.08.2008 pe care nu le-a incasat.

In baza unei intelegeri verbale cu SC x SRL, CUI x, s-au livrat conductori si cabluri electrice in valoare totala de x lei (eronat a in scris suma de x), din care TVA in suma de **x lei** conform facturilor nr.x/29.08.2008, nr.x/16.09.2008, nr.x/18.09.2008, nr.x/23.09.2008 pe care nu le-a incasat.

In data de 31.03.2010, Tribunalul Bucuresti, sectia a VII-a Comerciala nr.x, admite cererea lichidatorului judiciar, in baza art.131 din Legea nr.85/2006 "inchide procedura falimentului impotriva debitoarei SC x SRL in contradictoriu cu creditoarele (...) x SRL, irevocabila. Dispune radierea societatii debitoare SC x SRL de la ORC Bucuresti."

In data de 29.04.2010, Tribunalul Dambovita, Sectia Comerciala de Contencios Administrativ si Fiscal, in baza sentintei nr.15, in temeiul art.131 din legea privind procedura insolventei dispune "incheierea procedurii insolventei debitoarei SC x SRL in contradictoriu cu creditoarele (...) SC x SRL irevocabila. Dispune radierea societatii debitoare SC x SRL de la ORC Dambovita."

Contestatară arată că a aplicat prevederile art.138, lit.d) din Legea nr. 571/2003.

Din suma totală de x lei neacceptată la deducere de organul fiscal, societatea contestă

:

- x lei ( x lei+ x lei) TVA cu baza de impozitare x lei;
- x lei TVA cu baza de impozitare x lei;
- x lei accesorii aferente TVA (majorări x lei+ penalități x lei) calculate până la data de 15.05.2012.

În ceea ce privește TVA în suma de x lei, organul fiscal a constatat că societatea a emis în anul 2008 facturi de vânzare marfa către SC x SRL și SC x SRL, înregistrând operațiunile pe venituri și colectând TVA și a precizat că societatea a aplicat prevederile art.138, lit.d) din Legea nr.571/2003. De asemenea, organul fiscal a constatat că societatea a emis facturi de stornare a acestor operațiuni la data de 01.09.2010, dar nu le-a transmis beneficiarilor, încălcând astfel prevederile art.138, lit.d) din Legea nr.571/2003 și ale pct.20 alin.(1) din HG nr.44/2004.

Contestatară arată că argumentarea organului fiscal este contrară prevederilor art.138, lit.d) din Legea nr.571/2003 coroborat cu pct.20 alin.(3) din HG nr.44/2004 care prevede în mod expres că "Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prevăzută la art.138, lit.d) din Legea nr.571/2003 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 consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului."

Mai mult, organul fiscal a ignorat prevederile art.159, alin.(2) din Legea nr.571/2003 când a afirmat că societatea nu poate face dovada transmiterii facturilor stornate către SC x SRL și SC x SRL, întrucât acesta prevede expres că "în situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise în minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus dacă baza de impozitare se mărește, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art.138, lit.d)."

Contestatară consideră că, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății diferențe suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, precum și obligații accesorii în sumă de x 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 SC x SRL și SC x SRL și neincasate ca urmare a falimentului acestor 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, coroborate cu dispozițiile art.136 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în susținerea contestației, societatea depune copie după:

- sentința civilă nr.x/.2009 pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr.x/3/2008;
- sentința civilă nr.x/11.01.2010 pronunțată de Tribunalul Dambovită în dosarul nr.x/2008.

Referitor la TVA în suma de x lei din totalul TVA respinsă la deducere în baza art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil în cursul lunii aprilie 2009, contestatară arată că organul fiscal a aplicat eronat prevederile articolului întrucât aplicarea prevederilor OUG nr.34/14.04.2009 începe cu data de 01.05.2009.

Cu privire la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/11.05.2012 prin care s-a dispus întocmirea și depunerea la AFP sector 3 a declarației rectificative privind livrarile/achizițiile efectuate pe teritoriul național "D394" pentru semestrul II 2010, contestata arată că nu este de acord cu rectificarea declarației.

Având în vedere motivele invocate în contestație, societatea contestatoare solicită anularea în parte a deciziei de impunere nr.x/11.05.2012, întocmită în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012 pentru suma totală de x lei, reprezentând x lei taxă pe valoarea adăugată și x lei accesorii aferente TVA calculate pe perioada 26.04.2009-15.05.2012.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. x/11.05.2012 contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanelor Publice sector 3-Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, au constatat următoarele:

Urmare a soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.x/17.01.2012 întocmit pentru trimestrul IV 2010, prin care SC x SRL a solicitat la rambursare suma de x lei, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecției fiscale parțiale cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 20.06.2008-31.12.2010 stabilind TVA suplimentară de plată în suma de x lei rezultată prin:

- majorarea TVA colectată cu suma de x lei;
- TVA neacceptată la deducere în suma de x lei, din care suma contestată este de x lei (reprezentând TVA în suma de x lei aferentă facturilor emise pentru livrarea de bunuri către SC x SRL și SC x SRL și neincasate ca urmare a falimentului acestor societăți și TVA în suma de x lei stabilită în baza art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil în cursul lunii aprilie 2009);

Pentru diferența de TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în suma de x lei s-au calculat obligațiile fiscale accesorii de plată x lei.

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:

### **3.1. Referitor la TVA stabilită suplimentară de plată în suma x lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/11.05.2012**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a stabilit corect TVA suplimentară de plată în suma de x lei prin neacceptarea la deducere a sumei de x lei aferentă facturilor emise către două societăți radiate de la ORC și neincasate din cauza falimentului beneficiarilor și a sumei de x lei aferentă bonurilor fiscale prin care au fost achiziționați carburanți auto, în condițiile în care nu au analizat relevanța starilor de fapt fiscale și nu au adoptat o soluție admisă de lege, întemeiată pe constatări complete și utilizând toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății.*

**În fapt**, în urma verificării efectuate în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.x/17.01.2012, TVA deductibilă înregistrată de SC x SRL a fost diminuată de organele de inspecție fiscală cu suma totală de x lei din care suma contestată de x lei reprezintă:

**A. - suma de x lei** cu baza de impozitare de x lei în baza următoarelor constatări:

În anul 2008 societatea a emis facturi de vânzare marfa pe care le-a înregistrat în contul de venituri și a colectat TVA astfel:

- x lei reprezentând TVA înscris în facturi emise către SC x SRL pe care nu le-a încasat;

- x lei reprezentand TVA in scris in facturi emise catre SC x SRL pe care nu le-a incasat.

In baza sentinței civile nr.x/08.04.2009 pronuntata in dosarul nr.x/3/2008 prin care s-a hotărât de către Tribunalul Bucuresti-Sectia a VII a Comerciala închiderea procedurii falimentului impotriva debitoarei S.C. x S.R.L. in contradictoriu cu (...) SC x SRL și radierea S.C. x S.R.L., hotarare ramasa definitiva si irevocabila la 31.03.2010;

In baza sentinței civile nr.x/11.01.2010 pronuntata in dosarul nr.xx/2008 prin care s-a hotărât de către Tribunalul Dambovita, secția Comercială și Contencios Administrativ închiderea procedurii insolvenței debitorului SC x SRL, creditorii fiind SC x SRL (...) și radierea SC x SRL din registrul comerțului Dambovita, hotarare recurata la Curtea de Apel Ploiesti si care prin decizia nr.x din data de 29.04.2010 “modifica in parte sentinta, admite cererea si dispune antrenarea raspunderii administratorului, mentine restul. Irevocabila.”

Organele de inspecție fiscală arata ca societatea a inregistrat eronat suma de x lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise catre cele doua societati radiate in decontul aferent trim. III 2010, la randul 28- “regularizari TVA deductibile.

De asemenea, precizeaza ca in evidenta contabila a inregistrat valoarea facturilor neincasate in contul 4118-Clienti incerti sau in litigiu si a procedat la ajustarea bazei impozabile a TVA colectata in baza facturilor de stornare emise in data de 01.09.2010. Astfel, TVA colectata a fost ajustata din contul 4427-TVA colectata si inregistrata in contul 4424-TVA de recuperat, inregistrand notele contabile 4424-4427 si 4427- 411.18.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestatoare a incalcat prevederile art.138 si art.146 ali.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 20 alin.(1) din H.G.nr.44/2004 prin emiterea facturilor de stornare (anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala) fara a face dovada transmiterii acestora catre beneficiari, cele trei exemplare ale facturilor existand la societate.

**B.- suma de x lei** cu baza de impozitare x lei din totalul sumei de x lei dedusa de societate in baza prevederilor art.145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 in scrisa in facturile de achizitie combustibil în anul 2009, suma pentru care nu avea dreptul de deducere.

Prin anexa nr.4 la raportul de inspectie fiscala este prezentata situatia TVA neacceptata la deducere si din continutul acesteia rezulta ca suma de x lei reprezinta TVA in scrisa in urmatoarele documente emise de furnizorii de combustibil: nr.x/05.04.2009, nr.x/17.04.2009, nr. x/18.04.2009, nr.x/20.04.2009, nr.x/21.04.2009, nr. x/27.04.2009 si nr.x/30.04.2009.

**A.** Referitor la TVA in suma de x lei reprezentand TVA ajustata ca urmare a falimentului S.C. x S.R.L. si SC x SRL

**În drept**, potrivit prevederilor art.138 lit.d), art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabile:

**“Art.138.- 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;”

**“Art.159- (2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”**

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 1ianuarie 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 poate fi încasată 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.

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, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004.

Existența unei hotărâri definitive și irevocabile de închidere a procedurii de declarare a falimentului permite creditorului firmei insolvente ajustarea bazei de impozitare aferente livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii efectuate anterior deschiderii procedurii de insolvență. Astfel, baza de impozitare înscrisă într-o factura emisă inițial către un client la momentul faptului generator poate fi redusă parțial sau total în situația în care contravaloarea acesteia nu se mai poate încasa datorită falimentului beneficiarului.

Procedura de ajustare a bazei de impozitare impune emiterea obligatorie a unei facturi de ajustare prin care se înscrie cu semnul minus atât baza de impozitare, cât și TVA aferentă. Obligativitatea emiterii unei facturi rezultă din prevederile art. 159 alin. (2) din Codul fiscal prin care se face precizarea că în situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, **cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).** Prin lit. d) este permisă ajustarea în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza

falimentului beneficiarului. Așa cum rezulta din textul de lege, factura emisă pentru ajustarea în minus a bazei de impozitare nu se transmite și firmei declarate în stare de faliment (insolventă).

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la acesta, se reține că, SC x SRL în trim. III 2010 a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată întrucât contravaloarea bunurilor livrate, respectiv suma de x lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, nu a mai putut fi încasată din cauza falimentului clienților S.C. x S.R.L. și SC x SRL, justificând operațiunea de ajustare cu o hotărâre judecătorească de închidere a procedurii de faliment pentru S.C. x S.R.L., definitivă și irevocabilă și respectiv o hotărâre judecătorească irevocabilă privind închiderea procedurii insolvenței debitorului SC x SRL și antrenarea răspunderii administratorului, prezentate la data efectuării inspecției fiscale și în susținerea contestației.

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, pentru persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care nu-și mai poate încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea e permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006.

Aspectele invocate de organele de inspecție fiscală nu pot fi reținute, având în vedere următoarele considerente:

A. Cu privire la condițiile în care persoana impozabilă poate proceda la ajustarea bazei impozabile a TVA în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, prin adresa nr. x/01.08.2012, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGFP-MB a solicitat punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA din MFP.

Drept urmare, prin adresa nr. x/28.08.2012 direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția de legislație în domeniul TVA, înregistrată la DGFP-MB sub nr. x/08.04.2010, a comunicat Serviciului soluționare contestații punctul 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:

*“Potrivit prevederilor art.138 lit.d) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se reduce 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 ramasă definitivă și irevocabilă.*

*Conform pct.20 alin.(3) din normele metodologice, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută de art.138 lit.d) din Codul fiscal este permisă numai în situația în care data declarării falimentului 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 consemnata în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.*

*Prin urmare, numai în situația în care o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal intra în posesia hotărârii judecătorești definitive și irevocabile de închidere a procedurii de faliment a clientului poate să ajusteze baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor neincasate, începând cu data pronunțării respectivei hotărâri, conform art.138 lit.d) din Codul fiscal, coroborat cu pct.20 din normele metodologice.*

Ajustarea taxei nu este conditionata in mod expres de inscrierea la masa credala, dar este legata de falimentul beneficiarului, de unde rezulta ca persoana impozabila trebuie sa indeplineasca obligatiile prevazute de Legea nr.85/2006 privind calitatea de creditor indreptatit sa participe la procedura falimentului beneficiarului.

In ceea ce priveste obligativitatea emiterii si transmiterii beneficiarului de facturi pe care sunt inscrise valorile cu semnul minus, precizam urmatoarele:

- potrivit art.159 alin.(2) din Codul fiscal, in situatiile prevazute la art.138 furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii trebuie sa emita facturi sau alte documente cu valorile inscrise cu semnul minus , cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului, **cu exceptia situatiei prevazute la art.138 lit. d)** ;

- potrivit pct.20 alin.(1) si (2) din normele metodologice, in situatiile prevazute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii/prestarii sau dupa facturarea livrarii/prestarii, chiar daca livrarea/prestarea nu a fost efectuata, dar evenimentele prevazute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii si inregistrarii taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscrise cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului.

Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit.b) si art.149 alin.(4) lit. e) din Codul fiscal, **numai pentru operatiunile prevazute la art.138 lit.a)-c si e) din Codul fiscal.**

Din prevederile art.159 alin.(2) din Codul fiscal si pct.20 alin.(2) din normele metodologice rezulta clar faptul ca in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului, obligatia emiterii si transmiterii facturii pe care se inscriu valorile cu semnul minus este numai pentru situatiile prevazute la art.138 lit. a), b), c) si e) din Codul fiscal. Pentru situatia prevazuta la art.138 lit.d) din Codul fiscal nu exista aceasta obligatie.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in contradictie cu constatările organelor de inspectie fiscala:

- in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii prevazute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, hotarare ramasa definitiva si irevocabila;

- nu exista obligatia de a transmite beneficiarului facturile de stornare in situatia in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului.

**B.** Referitor la dreptul de deducere in luna aprilie 2009 a TVA in suma de x lei aferenta bonurilor fiscale prin care au fost achiziționați carburanți auto se retine ca potrivit art. 32 punctul 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (a intrat in vigoare la data de 14 aprilie 2009), în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a introdus un articol nou, art. 145<sup>1</sup> intitulat " Limitări speciale ale dreptului de deducere, potrivit căruia nu se mai permite, în anumite condiții, deducerea taxei pe valoarea adaugată aferentă achizițiilor de vehicule cu o greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, inclusiv pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile. Această măsură se va aplica în perioada 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010 și prevede și o serie de excepții ce vizează în principal vehiculele utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității economice, precum și combustibilul aferent utilizării acestora.

TVA neacceptat la deducere in luna aprilie 2009 de organul de inspectie fiscala pe motiv ca societatea nu a respectat prevederile art. 145<sup>1</sup> "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 cuprinde TVA inscris in documente emise in perioada 05.04.2009-30.04.2009.

Prin adresa nr. x/12.07.2012, Serviciul solutionare contestatii a solicitat Administratiei Finantelor Publice sector 3 sa se pronunte cu privire la invocarea de catre contestatara a aplicarii de la data de 01.05.2012 a prevederilor 145<sup>1</sup> din Codul fiscal asa cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, fara ca prin adresa de raspuns nr. x/20.07.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr.x/20.07.2012 sa raspunda acestei solicitari.

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 si de prevederile legale incidente.

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. x/11.05.2012 emisă de Administratia Finantelor Publice sector 3 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x 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.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.5, pct. 11.6 și pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizează:

**11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

**11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "*

Ținând seama de cele sus menționate se remite cauza Administrației Finantelor Publice Sector 3 în vederea reanalizării situației fiscale a contribuabilei ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acestuia, precum și de cele reținute prin prezenta.

### **3.2. În ceea ce privește accesoriile aferente TVA în suma de x lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesorii aferente TVA in suma de x lei, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA pentru care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. x/11.05.2012.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/11.05.2012, Administratia Finantelor Publice sector 3 a comunicat societatii accesorii in suma de x lei, reprezentand dobanzi/majorari in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei aferente TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei, calculate pentru perioada 26.04.2009-15.05.2012.

Taxa pe valoarea adăugată suplimentar și rămasă de plată în suma de x lei 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 stabilită suplimentar și rămasă de plată.

**In drept**, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la 30.06.2010 dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

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

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

*"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Incepand cu data de 1 iulie 2010, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010:

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

*"**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(...)*

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

*"**Art.120<sup>1</sup>** (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de **15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.***

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

*"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca obligațiile fiscale accesorii în sumă de x lei au fost calculate asupra debitului in suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar și rămasă de plată ca o consecință a respingerii la rambursare a taxei pe

valoarea adăugată în sumă de x lei prin stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plata în sumă de x lei (din care x lei reprezintă suma contestată).

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii 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. x/11.05.2012 în conformitate cu cele reținute la pct.3.1. din prezenta decizie și întrucât în acest caz accesoriile nu pot fi delimitate, se vor aplica și pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, și se va desființa aceasta și pentru suma de x lei cu titlu de majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

### **3.3. Cu privire la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012**

*Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu soluționarea contestației formulate împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și majorări de întârziere ale acestora, ci la măsuri de indeplinit de către contestatară, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.*

**In fapt**, prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x/11.05.2012, organele de inspecție fiscală au dispus următoarea măsură:

*"Se dispune societății întocmirea și depunerea la AFP sector 3 a Declarației rectificative privind livrarile/achizițiile efectuate pe teritoriul național-D 394, pentru sem. II 2010."*

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

**"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."**

**"Art. 209. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:**

**a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;[...]"**

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

**"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".**

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3. din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care stabilește:

**"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului (...)etc. "**

Intrucat masurile dispuse in sarcina contestatarei nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, 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 3 - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri nr. x/11.05.2012.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei și în temeiul prevederilor art.138 lit.d), art.159 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile 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, pct. 5.3, pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art.205, art. 209 alin. (2), art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare

## D E C I D E

1.Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/11.05.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 pentru diferentele suplimentare de TVA si accesorii aferente in suma totala de x lei stabilite in sarcina SC x SRL, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi obligatii bugetare si care va avea in vedere prevederile legale aplicabile in speta si considerentele prezentei decizii.

2.Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 3- Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri nr. x/11.05.2012, capatul de cerere privind contestatia formulata de SC x SRL impotriva dispozitiei de masuri.

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

