

DECIZIA nr. 511 / 2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.x/24.05.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 cu adresa nr. x/24.05.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/24.05.2013, cu privire la contestatia **SC x SRL** cu sediul in str. x, sector 3, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/09.05.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.04.2013, comunicata sub semnatura de primire in data 10.04.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/10.04.2013, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei, din care suma de x lei reprezinta suma contestata.

SC x SRL contesta si procesul verbal de constatare si sanctionare a contravenitiilor nr.x/04.04.2013. Cu privire la acest capat de cerere, organul fiscal a remis Judecatoriei sector 3 contestatia SC x SRL.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au efectuat inspectia fiscala la **SC x SRL**, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.04.2013, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/10.04.2013, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 3 - Serviciul inspectie fiscala persoane juridice, in urma controlului anticipat efectuat in baza deconturilor de TVA cu optiune de rambursare nr. x/25.05.2012, nr. x/25.07.2012 si nr.x/16.01.2013, au respins la rambursare suma de x lei, din care societatea contesta suma de x lei.

II. In sustinerea contestatiei, societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

- la pct.2.2.2. din decizia de impunere, referitor la cererea de rambursare TVA nr. x/25.05.2012 se mentioneaza ca nu s-a acceptat la rambursare suma de x lei reprezentand regularizare TVA deductibila aferenta documentelor inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2011, intrucat nu au acceptat la deducere aceasta suma pe motiv ca luna decembrie 2011 a facut obiectul unei verificari anterioare pentru solutionarea decontului de TVA cu optiune de rambursare materializata in raportul de inspectie fiscala nr.x/29.06.2012 si in decizia de impunere nr.x/29.06.2012 necontestata;

- suma de x lei reprezinta TVA neinclusa in cererea de rambursare aferenta lunii decembrie 2011, intrucat documentele in baza carora a fost dedusa aceasta suma au fost introduse in contabilitatea lunii decembrie 2011 dupa depunerea decontului de TVA pentru luna decembrie 2011, ca urmare a finalizarii evidentelor contabile in vederea depunerii situatiilor financiare anuale pentru anul 2011 in luna aprilie 2012 si a fost declarata in decontul lunii aprilie 2012 la randul 30 din decontul de TVA, conform instructiunilor de completare a decontului;

- documentele justificative pentru suma de x lei nu au fost verificate in timpul inspectiei fiscale derulate pe perioada 13.03.2013-10.04.2013.

Contestatarea formuleaza contestatie si impotriva procesului verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.x/04.04.2013.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, reprezentand TVA preluata la randul 30 "regularizari taxa dedusa" din decontul de TVA nr.x/25.05.2012 aferent lunii aprilie 2012, in conditiile in care aceasta suma reprezinta TVA aferenta achizitiilor efectuate si nedecarate in luna decembrie 2011 si care a facut obiectul unei verificari anterioare, materializata in decizia de impunere nr.x/29.06.2012, impotriva acesteia nefiind exercitata de catre societate calea administrativa de atac prevazuta de titlul IX din Codul de procedura fiscala.

În fapt, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.x/25.05.2012 **SC x SRL** a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.01.2012-30.04.2012. Rezultatele verificarii au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr.x/10.04.2013, ce a stat la baza deciziei de impunere contestata si au stabilit ca societatea nu avea dreptul la rambursarea de TVA in suma de x lei, din care suma de x lei reprezinta TVA din facturi inregistrate in evidenta contabila din luna decembrie 2011 si evidentiate in decont la randul 30 "regularizare taxa dedusa".

Totodată, perioada 01.09.2011-31.12.2011 a facut obiectul unei inspectii fiscale anterioare materializata in decizia de impunere nr.x/29.06.2012 ce nu a fost contestata si prin care organele de inspectie fiscală au aprobat la rambursare suma de x lei din totalul TVA solicitat la rambursare in suma de x lei.

Prin urmare, în timpul inspectiei fiscale s-a procedat la respingerea la rambursare a TVA dedusa în sumă de x lei, reprezentand suma aferenta unei perioade pentru care a facut obiectul controlului anterior de catre organele de inspectie fiscala.

In drept, potrivit dispozitiilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care stipuleaza:

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

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

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

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

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

"Art.105 - (3) Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii."

Norme metodologice:

“ **102.4. Datele suplimentare, necunoscute** organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, **pot rezulta în situații**, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

“**102.6.** Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.”

Codul de procedura fiscala

“**Art. 109 - (2)** Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

“**Art. 110 - (3)** Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptatite, potrivit legii.”

Norme metodologice:

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

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

b) declaratia fiscala, angajamentul de plata sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii;

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente.”

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

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

În speta sunt aplicabile și prevederile OPANAF nr. 3665/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", în vigoare de la data de 03 ianuarie 2012:

*“Rândul 30 - se evidentiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rândurile 22, 23, 24 și 25 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 iulie 2010, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 19%, potrivit dispozițiilor art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, **cu excepția** celor prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.”*

Astfel, Codul de procedura fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, și anume **principiul unicității inspecției fiscale**, din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscală și potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă și pentru fiecare perioadă supusă inspecției fiscale.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres posibilitatea verificării unei perioade deja controlate numai pe cale de excepție, posibilitate care aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, anume prevăzute la art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Regula *non bis in dem* statuată prin dispozițiile art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală supune inspecția fiscală la o limitare în timp, pentru a se evita eventualele abuzuri determinate de inspecții fiscale succesive și pentru a conferi contribuabililor o constanță, o certitudine a verificării activității din punct de vedere fiscal.

În egală măsură, pentru a asigura stabilitatea raporturilor juridice în materie fiscală, contribuabilii au dreptul să-și corecteze propriile declarații, dar numai până în momentul începerii inspecției fiscale, al cărui obiect îl constituie însăși verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, după cum prevede în mod expres art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată. După terminarea inspecției fiscale și valorificarea rezultatelor prin emiterea deciziei de impunere, fie o decizie care constată nemodificarea bazelor de impunere deja declarate de contribuabil, fie o decizie prin care se stabilesc diferențe, în plus sau în minus, față de datele inițiale, contribuabilii însăși nu mai pot reveni asupra perioadei verificate. În măsură în care se consideră lezați în drepturile lor de rezultatele inspecției fiscale, acești contribuabili au dreptul să formuleze contestații fiscale, iar în urma soluționării acestora, actele administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală pot fi anulate, desființate, modificate sau menținute. În caz contrar, odată emise și comunicate, actele administrative fiscale necontestate își consolidează caracterul legal și obligatoriu în mod definitiv.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.x/10.04.2013, se reține că în urma verificării efectuate pe perioada 01.01.2012-30.04.2012, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea TVA în suma de 15.150 lei întrucât au constatat că reprezintă TVA aferentă lunii decembrie 2011, ce a făcut obiectul inspecției fiscale pe perioada 01.09.2011-31.12.2011 finalizate prin întocmirea RIF nr. x/29.06.2012 și în decizia de impunere nr.x/29.06.2012 ce nu a fost contestată.

Prin deducerea în luna aprilie 2012 a TVA în suma de x lei aferentă lunii decembrie 2011 ce a făcut obiectul verificării în perioada 01.09.2011-31.12.2011, **perioada deja supusă verificării fiscale**, contestata a încălcat principiul unicității inspecției fiscale, consacrat de art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscală, principiu care interzice re-verificarea unei perioade deja controlate, aceasta putând opera numai pe cale de excepție, în cazurile limitativ prevăzute de lege și numai la inițiativa organelor de control, ceea ce nu este cazul în speta.

De altfel, si pct.4.1. din Instructiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoare adaugata aprobate prin OMEF nr.179/2007, precizeaza:

”Corectarea decontului de taxa pe valoarea adaugata, potrivit prezentelor instructiuni, nu este posibila pentru perioade fiscale care au fost supuse inspectiei fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspectie fiscala.”

Pe de alta parte, si normele legale referitoare la efectuarea inspectiei fiscale stipulate de Codul de procedura fiscala prevad ca aceasta se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii, prin exceptie doar conducatorul inspectiei fiscale putand sa dispuna reverificarea unei perioade, si anume, in cazul in care apar date suplimentare intre data încheierii inspectiei fiscale si data împlinirii termenului de prescriptie.

Contestatară nu se poate prevala de prevederile instructiunilor de completare a decontului de TVA, intrucat ele stipuleaza inscrierea in randul 30 "regularizari taxa dedusa" doar a sumelor pentru care legislatia fiscala permite regularizarea, ceea ce nu este cazul in speta. Dimpotriva, chiar OPANAF nr. 3665/2011 prevede in mod expres ca in deconturile de TVA nu se inscriu sumele rezultate urmare a nedeclarării din eroare a operatiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.

Rezulta ca, in mod eronat, **SC x SRL** a procedat la preluarea TVA in suma de x lei, aferenta perioadei analizata de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr. x/29.06.2012, la randul 30 "regularizari taxa dedusa" din decontul de TVA aferent lunii aprilie 2012 desi decizia de impunere nr. x/29.06.2012 nu a fost contestata in termenul de 30 zile de la comunicarea acesteia.

Prin preluarea in decontul lunii aprilie 2012 a sumei de x lei, dintr-o perioada ce a facut obiectul unui control anterior, societatea nu recunoaste, de fapt, masurile dispuse de organele de inspectie prin decizia de impunere nr. x/29.06.2012, desi nu si-a exercitat posibilitatea legala de a le contesta.

In consecinta, deoarece contestatară a fost deja supusa inspectiei fiscale cu privire la indeplinirea obligatiilor sale in calitate de platitor de TVA in perioada 01.09.2011-31.12.2011, iar reverificarea unei perioade se poate realiza exclusiv la initiativa organelor fiscale, in cazurile prevazute expres de lege, SC x SRL nu mai poate reveni in luna aprilie 2012 asupra operatiunii ce trebuia cuprinsa in perioada 01.09.2011-31.12.2011, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata privind TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 4.1. din Instructiunile aprobate prin OMEF nr.179/2007, OPANAF nr. 3665/2011 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", art. 41, art.85, art.105 alin.(3), art.109, art.110, art.205 si art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.4., pct.102.6. si pct.107.1. din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.04.2013, emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3, pentru suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

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

