

DECIZIA nr.272/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C.X S.R.L.,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 5 cu adresa nr. , inregistrata sub nr. , cu privire la contestatia **SC X SRL** cu sediul in Bucuresti, str. sector 5.

Obiectul contestatiei inregistrata la organele fiscale sub nr. si completata cu adresa nr. il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Serviciul inspectie fiscala persoane juridice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de, prin care s-a stabilit respingerea la rambursare a TVA in suma de lei, din care societatea contesta suma de lei.

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**.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. si a raportului de inspectie fiscala nr. , societatea contestata arata urmatoarele:

- suma de lei reprezentand TVA aferenta facturilor nr. , nr. , nr., nr. , nr., nr., nr. si nr. a fost stabilita drept nedeductibila prin raportul de inspectie fiscala nr., intocmit de Administratia Finantelor Publice municipiul Focsani , pe motiv ca nu cuprind toate elementele de identificare ale cumparatorului si au fost prezentate in xerox copie;

- societatea a remediat deficientele constatate de organul de control si in baza exemplarului original al facturilor in cauza si-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin inscrierea in rubrica de regularizari a decontului lunii decembrie 2007, in conformitate cu prevederile art. 147¹ din Codul fiscal;

- Ordinul nr.1746/2008 stipuleaza ca la rubrica de "regularizari taxa dedusa" din decontul de TVA se evidentiaza sumele rezultate din corectarea informatiilor, precum si orice alte sume rezultate din regularizari prevazute de legislatia in vigoare datorate unor evenimente care determina modificarea datelor declarate initial;

- in mod eronat s-a considerat, prin RIF nr. , ca facturile "nu au caracter justificativ pentru deducerea aceleasi TVA in suma de lei si in alta perioada supusa unei inspectii fiscale" in conformitate cu art.105 alin.(3) din OG nr. 92/2003;

- sustine ca nu si-a pierdut dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile de achizitie prin neacceptarea deducerii acesteia in RIF nr., aratand ca prin decizia nr. s-a considerat eronat ca motivul de fapt este deducerea TVA din documente aferente perioadei anterior verificata prin RIF nr. necontestat, intrucat in perioada inspectiei fiscale, facturile nu indeplineau conditiile de document justificativ si ca urmare nu putea fi contestat.

In sustinerea contestatiei anexeaza copii ale facturilor mai sus mentionate, a decontului TVA pe luna decembrie 2007, a actului aditional nr. si al adresei "Dare de data certa" nr. privind schimbarea denumirii si sediului societatii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Serviciul inspectie fiscala persoane

juridice, in urma verificarii efectuate in baza decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. , au respins la rambursare suma de lei, din care societatea contesta suma de lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatara, documentele existente la dosarul contestatiei, sustinerile organelor de inspectie fiscala, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL (denumita initial SC SRL) este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/(initial sub nr. J39/) si are codul unic de inregistrare.

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" - cod 4120.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Serviciul de Inspectie Persoane Juridice al Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 a efectuat verificarea **SC X SRL** din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de T.V.A. cu suma negativa cu optiune de rambursare aferente perioadei 01.12.2007-31.03.2009, inregistrat sub nr., pentru suma de lei.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul la rambursarea TVA in suma de lei, reprezentand TVA preluata la randul 23 "regularizari taxa dedusa" din decontul de TVA nr. aferent lunii decembrie 2007, in conditiile in care aceasta suma a facut obiectul unei verificari anterioare, materializata in raportul de inspectie fiscala nr. si in decizia de impunere nr., impotriva acestei decizii nefiind exercitata de catre societate calea administrativa de atac prevazuta de titlul IX din Codul de procedura fiscala.

In fapt, urmare a verificarii efectuate de AFP Municipiul Focsani pe perioada **01.04.2006-30.11.2007** a fost emisa decizia de impunere nr. (in baza raportului de inspectie fiscala nr.), prin care s-a stabilit ca societatea nu are dreptul la deducerea TVA in suma de lei, suma dedusa eronat de pe facturi fiscale in xero copie sau care nu cuprind toate elementele de identificare ale cumparatorului.

Potrivit decontului de TVA pentru luna decembrie 2007, inregistrat la A.F.P. sector 5 sub nr. , societatea a inregistrat suma de **lei la randul 23 "regularizari taxa dedusa"**, din care suma de lei reprezinta TVA aferenta facturilor ce au facut obiectul inspectiei fiscale generale finalizate prin intocmirea RIF nr. .

In baza decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare nr., organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea TVA pe perioada **01.12.2007- 31.03.2009**, intocmind raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate si au stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de lei, din care suma de lei reprezinta TVA din facturile pentru care nu s-a acordat deducerea conform RIF nr. si a deciziei nr. necontestata de societate. Temeiul de drept invocat pentru TVA respinsa la rambursare a fost incalcarea prevederilor art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, AFP sector 5 mentioneaza urmatoarele: "*SC X SRL si-a exercitat dreptul de deducere in suma de lei din facturile prezentate in original, in timpul inspectiei fiscale, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila si in decontul de TVA al lunii decembrie 2007 (...).Facturile sunt aferente unei perioade ce a fost supusa unei inspectii fiscale generale de catre organele de inspectie fiscala ale AFP Focsani finalizata cu Raportul de inspectie fiscala nr.. Prin Decizia de impunere nr. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. de AFP Focsani, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de lei inscrise in facturile mentionate (...)*".

De altfel, in sustinerea cauzei, societatea confirma precizarile organului de inspectie fiscala.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , organele de

inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Serviciul inspectie fiscala persoane juridice au stabilit in sarcina societatii TVA respinsa la rambursare in suma de lei, din care suma de lei a fost respinsa la controlul anterior.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 85 si art. 110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

Codul de procedura fiscala:

“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. 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 stabileste si se individualizeaza suma de plata, pentru creantele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi si penalitati de întârziere, stabilite de organele competente.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus prezentate se retine faptul ca documentele prin care se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale sunt fie declaratiile fiscale, fie deciziile de impunere emise de organele fiscale competente, inclusiv deciziile emise cu diferente in plus sau in minus in urma inspectiei fiscale, care constituie titluri de creanta atat pentru stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat, cat si în cazul rambursarilor de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, in speta sunt incidente si dispozitiile art.41, art. 105, art.109 si art.205 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

“Art. 41 - În întelesul 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.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. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.”

“Art. 109 - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

“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

în latura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

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

Astfel, Codul de procedură 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 procedură fiscală, republicată.

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 procedură 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 considera lezați în drepturile lor de rezultatele inspecției fiscale, acești contribuabili au dreptul să formuleze contestații fiscale, iar în urma soluționării acestora, actele administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală pot fi anulate, desființate, modificate sau menținute. În caz contrar, odată emise și comunicate, actele administrativ fiscale necontestate își consolidează caracterul legal și obligatoriu în mod definitiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei, din constatările Serviciului inspecție fiscală persoane juridice cuprinse în RIF nr. și din susținerile contestatarii rezultă că suma de lei reprezintă TVA aferentă facturilor de achiziție nr. , aceasta făcând obiectul inspecției fiscale materializată în raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. prin care suma de lei a fost stabilită ca diferență de impozit suplimentar de plată.

Prin urmare, nu poate fi reținută invocarea de către contestatara a dreptului de preluare a TVA în suma de lei înscrisă în facturile de achiziție în cauză, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere prin raportul de inspecție fiscală nr., în rubrica regularizări din decontul lunii decembrie 2007, în condițiile în care aceasta sumă a făcut obiectul unei verificări anterioare, împotriva căreia nu a fost exercitată calea de atac prevăzută de Codul de procedură fiscală, fapt menționat de societatea însăși.

În același sens sunt și prevederile pct.4.1. din Instrucțiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoare adăugată aprobate prin OMEF nr.179/2007, potrivit cărora **”Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.”**

Pe de altă parte, și normele legale referitoare la efectuarea inspecției fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală prevăd că aceasta se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, prin excepție doar conducătorul inspecției fiscale putând să dispună re-verificarea unei perioade, și anume, în cazul în care apar date suplimentare între data încheierii inspecției fiscale și data împlinirii termenului de prescripție.

Or, inspectia fiscala prin care a fost verificata TVA aferenta lunii decembrie 2007 nu se mai putea efectua cu privire la inregistrarea unei sume dedusa anterior printr-un alt decont de TVA privind o perioada pentru care controlul si-a exprimat punctul de vedere in raportul de inspectie fiscala nr. si decizia de impunere nr..

Referitor la prevederile art.147¹ alin.(1) din Codul fiscal invocate de societate in sustinerea contestatiei, se retine ca acestea reglementeaza momentul in care o persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere a TVA, respectiv momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere.

Insa, aceste prevederi de drept material fiscal nu impieteaza in niciun fel asupra principiului unicitatii inspectiei fiscale, reglementat in mod expres de art.105 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia inspectia se realizeaza o singura data pentru fiecare perioada fiscala si pentru fiecare impozit in parte.

De altfel, in acest sens sunt si prevederile pct. 81¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora in situatia in care persoanele impozabile si-au dedus TVA din documentele de achizitie incomplete si/sau incorecte, organele de inspectie fiscala permit deducerea taxei, cu conditia ca acestea sa fie corectate pe perioada derularii controlului.

Nici prevederile OPANAF nr.1746/2008 pentru aprobarea modelului si continutului formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", invocate de societate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat ele stipuleaza inscrierea in randurile de regularizari doar a sumelor pentru care legislatia fiscala permite regularizarea, ceea ce nu este cazul in speta. Dimpotriva, chiar ordinul invocat prevede in mod expres ca in deconturile de TVA nu se inscriu *"diferentele de taxa pe valoarea adaugata de plata constatate de organele de inspectie fiscala, pentru care nu este reglementata includerea în decont"*.

Rezulta ca, in mod eronat, **SC X SRL** a procedat la preluarea TVA in suma de lei, aferenta perioadei analizata de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr., la randul 23 "regularizari taxa dedusa" din decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 (din suma de lei) desi decizia de impunere nr. nu a fost contestata.

Prin preluarea in decontul lunii decembrie 2007 a sumei de lei, deja stabilita drept nedeductibila printr-un control anterior, societatea nu recunoaste, de fapt, masurile dispuse de organele de inspectie prin decizia de impunere nr., desi nu si-a exercitat posibilitatea legala de a le contesta.

In aceste conditii, invocarea in sustinerea contestatiei a faptului ca a remediat deficientele constatate de organul de inspectie fiscala prin RIF nr. prin inregistrarea sumei contestate in decontul lunii decembrie 2007 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei. Mai mult, precizarea acesteia potrivit careia "in perioada inspectiei fiscale facturile nu indeplineau conditiile de document justificativ si ca urmare nu putea fi contestat" nu poate fi luata in considerare intrucat aceasta a procedat la deducerea sumei in luna decembrie 2007, iar dreptul de a formula contestatie impotriva deciziei nr. era in termen de 30 zile de la comunicarea acesteia.

Se retine si faptul ca, in sustinerea contestatiei, societatea nu a adus argumente si nu a depus documente noi care sa modifice situatia existenta in evidenta organului de inspectie fiscala, desi potrivit art.206 si ale art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

" (1)-Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

(...)

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

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

(...)"

" (...) (4) **Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ**

fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”.

Avand in vedere aspectele prezentate si prevederile art.213 alin.(1) “*În 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 în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizari,*” contestatia **SC X SRL** urmeaza a se respinge ca neintemeiata, in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 4.1. din Instructiunile aprobate prin OMEF nr.179/2007, OPANAF nr.1746/2008 pentru aprobarea modelului si continutului formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", art. 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 81¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 41, art. 85, art.105 alin.(3), art.109 alin.(2), art.110, art. 205 alin.(1) si alin.(2), art.206, art.213 si art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, 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. emisa de Administratia Finantelor Publice sector 5, prin care s-a stabilit ca nu are dreptul la rambursarea sumei de lei.

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