

SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr./.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 6, cu adresa x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin avocat x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 6 sub nr. x, il constituie:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6, comunicata in data de **02.04.2009**, prin care s-a stabilit plata taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**;

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x emisa de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 6.

Decizia de impunere nr. x contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

Societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi reprezentand rate de leasing emise de Banca x SA in baza contractului de leasing imobiliar nr. x/2006, pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

Conform acestui contract, a fost achizitionat in leasing un apartament situat in x, care in mod eronat a fost considerat de organul de inspectie fiscala ca nu este utilizat de catre societate in scopul desfasurarii activitatii economice.

Acest apartament a fost achizitionat in numele si pentru societate, fiind un bun capital, in sensul art. 149 din Codul fiscal, asupra caruia statul roman poate exercita oricand executarea silita in cazul in care ar avea debite catre stat.

Urmare inspectiei fiscale din anul 2006, societatea a beneficiat de rambursarea TVA aferenta ratelor de leasing platite in baza aceluiasi contract de leasing si pentru acelasi imobil.

Tinand cont de sustinerile anterioare, societatea solicita anularea constatarilor organului de inspectie fiscala referitoare la majorarile de intarziere in suma de x lei.

Abordarea si argumentarea legislativa atribuite situatiei contestate sunt gresite, mai ales din punct de vedere al art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea actelor atacate cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorarile de intarziere in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit plata taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. x si are CUI x.

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 01.12.2007 - 31.12.2008.

3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei :

Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei in leasing a unui apartament, in conditiile in care nu prezinta dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura in imobilul respectiv activitati economice care dau dreptul la deducerea taxei.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 a constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi reprezentand rate de leasing emise de x SA, in baza contractului de leasing imobiliar nr. x/2006-08-28, pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

Conform contractului sus-mentionat, a fost achizitionat in leasing un apartament situat in x care in perioada supusa inspectiei fiscale nu este utilizat de catre contestatara in scopul desfasurarii activitatii economice.

De asemenea, intentia societatii de a muta sediul social la adresa unde se situeaza imobilul achizitionat in leasing, nu a fost sustinuta cu documente nici in fata organelor de inspectie fiscala, nici cu ocazia depunerii contestatiei.

În baza acestor constatari a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare în suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de x lei.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 145, art. 146 și art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2008:

"**Art. 125¹**. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 3. **active corporale fixe** reprezintă orice **activ detinut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative**, dacă acest activ are durată normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu."

"**Art. 145**. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile**; [...]."

"**Art. 146**. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **sa dețină o factură** care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) (...)."

"**Art. 149**. - (1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3**, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

[...]

d) **taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția**, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea **acestor bunuri**, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):**

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau **achiziția unui bun imobil**, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă

valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile **sunt folosite prima dată**, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

[...]

(4) **Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:**

a) **în situația în care bunul de capital este folosit de persoană impozabilă:**

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare ramasă, **incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare**. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare ramasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel: 1. din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse inițial, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectueaza atunci cand apar situatiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevazute in norme".

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor de capital, pct. 54 alin. (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabileste urmatoarele:

"54. (4) Incepand cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **daca bunul de capital este utilizat total sau partial in alte scopuri decat activitatile economice** ori pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei, **ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare si proportional cu partea din bunul de capital utilizata in aceste scopuri.** [...]

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot **justifica** exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept la deducere** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala. **In situatia in care achizitiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare** stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut la art. 149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi reprezentand rate de leasing emise de x SA, in baza contractului de leasing imobiliar nr. x/2006-08-28, pentru care a dedus TVA in suma de x lei, obiectul acestui contract fiind achizitionat in leasing un apartament situat in x.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, intrucat au constatat ca, in perioada supusa inspectiei fiscale, acest apartament nu a fost utilizat de catre contestatara in scopul desfasurarii activitatii economice, intentia acesteia de a muta sediul social la adresa respectiva (asa cum reiese din nota explicativa din data de 19.03.2009) nefiind sustinuta cu documente (nici in fata organelor de inspectie fiscala, nici cu ocazia depunerii contestatiei).

Mai mult, **contestatara a avut pe toata perioada supusa inspectiei fiscale (inclusiv la data prezentei), sediul social in x.**

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care

nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective

care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Prin urmare, motivatia societatii privind intentia de schimbare a destinatiei imobilului, din locuinta, in sediu de activitate economica, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat simpliciter achizitie pe numele persoanei impozabile a imobilului in cauza nu poate fi considerata ca fiind o dovada obiectiva pentru demonstrarea intentiei declarate, astfel ca nu este o dovada suficienta in ceea ce priveste justificarea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata. De asemenea, nici faptul ca apartamentul este folosit ca locuinta de protocol, nu poate conduce la acordarea dreptului de deducere, deoarece nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, asa cum am subliniat anterior, contestatara a avut pe toata perioada supusa inspectiei fiscale (inclusiv la data prezentei), sediul social in x.

De asemenea, din documentele existente la dosar, rezulta ca **nu a fost prezentata nicio dovada obiectiva** care sa sustina intentia declarata a contestatarei, de exemplu *planuri de arhitectura din care sa rezulte compartimentarea imobilului in scop economic, inregistrarea imobilului ca punct de lucru secundar sau principal, angajarea de personal salariat ori colaboratori, achizitii de mobilier, dotari etc.*

Se retine ca, desi invoca in sustinerea contestatiei dispozitiile art. 149 din Codul fiscal, dispozitii care vizeaza ajustarea dreptului de deducere pentru bunurile de capital achizitionate, in raport cu modificarile intervenite in utilizarea bunului, aceasta nu face nicio precizare cu privire la motivele pentru care aceste prevederi sunt diferite fata de constatările organelor de inspectie fiscala, cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici motivatia potrivit careia a beneficiat anterior de rambursarea TVA aferenta ratelor de leasing platite in baza aceluasi contract de leasing, leasingul de bunuri imobile fiind o operatiune scutita de TVA, intrucat, potrivit dispozitiilor cap. II, lit. A pct. 6 din OMEF nr. 1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare, coroborate cu art. 90 din Codul de procedură fiscală, **deciziile de rambursare a TVA emise în cazul riscului fiscal mic si mediu sunt decizii sub rezerva verificării ulterioare**, motiv pentru care achizitia prin leasing imobilului in cauza a facut obiectul Raportului de inspectie fiscala nr. x (prin care s-a constatat ca imobilul nu este utilizat de catre contestatara in scopul desfasurarii activitatii economice).

De altfel, societatea invoca in sustinerea contestatiei numai dispozitiile art. 141 alin. 2 lit e si art. 149 din Codul fiscal, fara a avea in vedere ca acestea nu pot fi interpretate decat in stransa legatura cu celelalte prevederi legale in vigoare pe perioada care face obiectul cauzei (cele deja invocate in cuprinsul prezentei decizii).

Avand in vedere ca **SC X SRL** nu a prezentat nicio dovada care sa sustina intentia sa de a desfasura activitatea economica in imobilul situat in x, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.2. Referitor la majorarile de intarziere in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata:

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza majorari de intarziere in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceasta a beneficiat de rambursare, cu control ulterior, a TVA in suma de x lei, iar in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea nu avea dreptul la rambursarea acestei sume.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 a stabilit o diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, urmare achizitiei in leasing a unui apartament care, in perioada supusa verificarii nu a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii economice.

Intrucat contestatara a beneficiat de rambursare cu control ulterior a deconturilor privind taxa pe valoarea adaugata, cu sold al sumei negative, pentru perioada 01.12.2007 - 30.09.2008, pentru TVA aferenta facturilor de leasing imobiliar in suma de x, dedusa de societate in aceasta perioada, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, s-au calculat majorari de intarziere in suma de x lei.

In drept, potrivit cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 din OMFP nr. 1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare:

cap. II, lit. A

"2. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare **se soluzionează**, în functie de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă astfel:

a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - **prin emiterea deciziei de rambursare a TVA;** (...)"

"6. Deciziile de rambursare a TVA emise în cazul riscului fiscal mic si mediu **sunt decizii sub rezerva verificării ulterioare**, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală."

In conformitate cu prevederile art. 90, art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 90 - (1) Quantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desfiintată sau modificată, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent."

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**"

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare care prezintă grad mic de risc fiscal se soluționează prin emiterea de către organul fiscal a Deciziei de rambursare a TVA sub rezerva verificării ulterioare, iar pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale se datorează majorări de întârziere.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, rezulta că societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior a deconturilor privind taxa pe valoarea adăugată, cu sold al sumei negative, pentru perioada 01.12.2007 - 30.09.2008, pentru TVA aferentă facturilor de leasing imobiliar în sumă de x, dedusă de societate în această perioadă, motiv pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, după cum urmează:

- x lei - pentru suma de x lei aferentă taxei dedusă din facturile de leasing imobiliar în perioada 01.12.2007 - 30.04.2008, de la data de 07.07.2008, care este data Notei nr. x privind restituirea/rambursarea unor sume emise de AFP Sector 6, până la data de 31.03.2009 (data raportului de inspecție fiscală);

- x lei - pentru suma de x lei aferentă taxei dedusă din facturile de leasing imobiliar în perioada 01.05.2008 - 30.06.2008, de la data de 02.09.2008, care este data Notei nr. x privind restituirea/rambursarea unor sume emise de AFP Sector 6, până la data de 31.03.2009 (data raportului de inspecție fiscală);

- x lei - pentru suma de x lei aferentă taxei dedusă din facturile de leasing imobiliar în perioada 01.07.2008 - 30.09.2008, de la data de 14.12.2008, care este data Notei nr. x privind restituirea/rambursarea unor sume emise de AFP Sector 6, până la data de 31.03.2009 (data raportului de inspecție fiscală).

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și constatarile de la pct. 3.1 din prezenta decizie, se reține că, întrucât societatea a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adăugată fără a avea dreptul, **urmăre înregistrărilor neconforme cu dispozițiile legale în materie de TVA din evidențele contabile**, rezulta că, pentru suma de x lei, care, în fapt **reprezintă TVA de plată**, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente (*suma de x lei reprezintă o diferență de TVA pentru care nu avea drept la rambursare și care devine de plată, așa cum a fost stabilită de organele competente, respectiv organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 6*).

De altfel, referitor la suma de x lei:

- reprezinta TVA care a fost rambursata societatii sub rezerva verificarii ulterioare, in conformitate cu prevederile OMFP nr. 1857/2007;

- reprezinta o obligatie fiscala, in sensul art. 22 lit. b) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat aceasta suma de plata este rezultatul neindeplinirii de catre contestatara a obligatiei de a calcula si inregistra corect in evidentele contabile si fiscale taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului general consolidat;

- societatea avea obligatia completarii corecte a deconturilor de TVA pentru perioada care face obiectul cauzei supusa solutionarii, asa cum precizeaza dispozitiile art. 82 alin. (2) si alin. (3) din OG nr. 92/2003, republicata:

"(2) În declaratia fiscală contribuabilul **trebuie să calculeze cuantumul obligatiei fiscale**, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale **înscrisiind corect, complet si cu bună-credință** informatiile prevăzute de formular, corespunzătoare situatiei sale fiscale."

- **obligatia de a restitui** suma respectiva, **reprezinta** in fapt o **obligatie de plata**, generata de nerespectarea de catre societate a prevederilor legale.

Fata de cele mai sus prezentate si intrucat societatea nu a prezentat un alt mod de calcul al majorarilor de intarziere aferente TVA, se constata ca organul de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 6 a emis corect Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de **SC X SRL** urmeaza a se respinge ca neintemeiata

3.3. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x:

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 majorari de intarziere ale 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. x, organele de inspectie fiscala au dispus **SC X SRL** inregistrarea in decontul de TVA aferent lunii martie 2009 a serviciilor de transport intracomunitar care nu sunt impozabile in Romania pentru care nu au locul prestarii in Romania, efectuate de contestatara in perioada 01.12.2007 - 31.12.2008.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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:

"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, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale* unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)."

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**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC X SRL** 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".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"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. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 6 - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 125¹, art. 145, art. 146 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 1.939/2004, cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 si cap. II din OMFP nr. 1857/2007, pct 9.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, pct. 54 alin. (4) din Normele metodologice

aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 22, art. 82, art. 90, art. 119, art. 120, art. 205, art. 209, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL**, pentru suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL**, pentru suma de **x lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector 6 - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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.