

DECIZIA nr.329 din 2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC X SRL**,
cu sediul in b-dul .., Bucuresti,
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 cu adresa nr. .. de catre Activitatea de Inspecție Fiscala - Serviciul inspectie fiscala persoane juridice cu privire la contestatia SC X SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. .. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .., comunicata la data de **22.06.2010**, prin care s-a stabilit TVA in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei, din care societatea contesta numai obligatiile de plata accesorii in 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 S.C. X S.R.L.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control ulterior, inregistrat la AFP sector 4 sub nr..., prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA in suma de .. lei, aferenta perioadei 01.01.2006-31.12.2006.

In baza raportului de inspectie fiscala nr. .., AFP Sector 4 a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. prin care a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei.

II. SC X SRL contesta suma de .. lei, reprezentand majorari de intarziere calculate pentru diferenta de TVA colectata in suma de .. lei aferenta depasirii cheltuielilor de protocol peste limitele legale in anul 2006, pe motiv ca este calculata eronat de organele de inspectie fiscala avand in vedere faptul ca numarul zilelor pentru calcularea majorarilor de intarziere este de 91 zile si astfel suma majorarilor de intarziere este $..*0.1\%/zi*91 \text{ zile} = .. \text{ lei}$.

Societatea mentioneaza ca termenul de plata pentru TVA colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol in anul 2006 este data depunerii situatiilor financiare anuale.

De asemenea, societatea anexeaza in copie deconturile din perioada trimestrul I 2007 - trimestrul II 2009, mentionand ca organul fiscal a verificat perioada 01.01.2006-31.12.2009.

Societatea invoca in sustinere prevederile art.128 alin.(9) lit.f) si art. 147¹ din Codul fiscal si pct.7 (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In consecinta, contestatara solicita recalcularea accesoriiilor si emiterea unei noi decizii de impunere cu calculul corect al majorarilor de intarziere.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC X SRL este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. .. si are C.U.I. ...

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

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. .. care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X S.R.L. a depus la AFP sector 4, decontul nr..., prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA in suma de .. lei aferenta perioadei 01.01.2006-31.12.2006.

Decontul nr... a fost solutionat conform prevederilor OMFP nr.967/2005 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, de catre AFP sector 4, prin Nota de restituire nr... si Nota privind compensarea obligatiilor fiscale nr..., astfel:

- TVA solicitata la rambursare - .. lei;
- TVA rambursata prin nota de restituire - .. lei;
- TVA compensata cu obligatii fiscale - . lei.

La 31.12.2006 - conform balantei de verificare, soldul contului 4424 "TVA de recuperat" este in suma de . lei si reprezinta TVA de rambursat aferenta perioadei 01.01.2006-31.12.2006, care a facut obiectul inspectiei fiscale.

Diferenta de TVA de rambursat in suma de . lei intre TVA inregistrata de societate si TVA de rambursat stabilita in urma inspectiei fiscale, reprezinta TVA aferenta unor cheltuieli de protocol peste limitele legale, nerespectandu-se prevederile art.128, alin. (9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, coroborat cu pct. 7(6) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De mentionat este faptul ca societatea nu contesta obligatia de plata a TVA in suma de . lei, reprezentand TVA colectata suplimentar pentru cheltuieli de protocol peste limitele legale, suma de care a beneficiat in urma incasarii din **12.03.2007**.

Intrucat contestatara a beneficiat de rambursarea cu control ulterior a taxei pe valoarea adaugata in suma de . lei solicitata la rambursare conform decontului nr. ., iar ulterior organul de inspectie fiscala a constatat ca suma de . lei este datorata bugetului de stat, prin Decizia de impunere nr. ., s-au calculat pentru aceasta din urma suma, majorari de intarziere in cuantum de . lei, de la data la care suma eronat rambursata a fost incasata de societate (suma de . lei a fost incasata in data de 12.03.2007).

Perioada verificata: 01.01.2006-31.12.2006.

Prin contestatia formulata SC X SRL recunoaste TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale in suma de . lei, dar solicita reclacularea majorarilor de intarziere, pe motiv ca *numarul zilelor pentru calcularea majorarilor de intarziere este de 91 zile si astfel suma majorarilor de intarziere este . *0.1%/zi*91 zile=. lei si nu . lei.*

In drept, potrivit dispozitiilor cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 si cap. II, lit. F pct. 5 din OMFP nr. 967/2005 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare:

cap. II, lit. A

"2. Deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare se solutioneaza în functie de gradul de risc fiscal pe care îl prezinta fiecare platitor, astfel:

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

"6. **Deciziile de rambursare a TVA emise în cazul riscului fiscal mic si mediu sunt decizii sub rezerva verificarii ulterioare**, potrivit art. 87 (in prezent art. 90) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare."

cap. II, lit. F

"5. Controlul ulterior se efectueaza în maxim 2 ani de la aprobarea rambursarii."

In ceea ce priveste diferentele suplimentare de TVA de plata **stabilite in urma inspectiei fiscale** sunt incidente si dispozitiile Instructiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin O.M.F.P. nr. 256/2004, care stabilesc **ca nu se inscriu in decont diferentele de TVA de plata constatate de organele de control, pentru care nu este reglementata includerea in decont**, precum si documentele neevidentiate in jurnalele pentru cumparari sau vanzari, constatate de organele de control fiscal. Instructiuni similare in acest sens au fost stabilite si prin reglementarile ulterioare cu privire la decontul de TVA, respectiv O.M.F.P. nr. 1.521/2005, O.M.F.P. nr. 35/2007 si O.M.E.F. nr. 3273/2007.

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, diferentele de TVA de plata, constatate cu ocazia inspectiei fiscale, nu se cuprind in decontul de TVA (formularul 300), care are rol de document fiscal de regularizare si determinare a taxei de plata sau a soldului negativ al acesteia, pe cumulat.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 90, art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, republicat:

"**Art. 90 - (1) Cuantumul obligatiilor fiscale se stabileste sub rezerva verificarii ulterioare.**

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificarii ulterioare poate fi desfiintata sau modificata, din initiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatarilor organului fiscal competent."

"**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 întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare care prezinta grad mic de risc fiscal se solutioneaza prin emiterea de catre organul fiscal a Deciziei de rambursare a TVA sub rezerva

verificarii ulterioare, iar pentru diferentele suplimentare de creante fiscale se datoreaza majorari de intarziere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- Decontul nr.. a fost solutionat de AFP sector 4 prin aprobarea la rambursare a TVA solicitata in suma de . lei sub rezerva verificarii ulterioare, taxa pe valoarea adaugata in suma de . lei a fost restituita societatii, potrivit Notei de restituire nr. ., iar TVA in suma de 40 lei a fost compensata cu obligatii fiscale prin Nota privind compensarea obligatiilor fiscale nr..;

- din totalul sumei restituita potrivit Notei de restituire nr. ., urmare inspectiei fiscale din data de 18.06.2010, s-a constatat ca suma de . lei a fost restituita eronat, intrucat in anul 2006 societatea a inregistrat, in mod eronat, in evidentele sale contabile, taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta unor cheltuieli de protocol peste limitele legale, nerespectandu-se prevederile art.128 alin.(9) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.7 (6) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- prin Decizia de impunere nr. ., s-au calculat majorari de intarziere in quantum de . lei aferente sumei restituita eronat societatii, incepand de la data la care suma eronat rambursata a fost restituita societatii (pentru suma de . lei, pe perioada 13.03.2007 - 15.06.2010);

- inspectia fiscala partiala a vizat perioada 01.01.2006-31.12.2006 si nu pana la data de 31.12.2009 asa cum eronat sustine societatea;

- prin referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei nr., organul fiscal precizeaza ca din verificarea bazei de date a AFP sector 4, respectiv a deconturilor depuse de societate pana la data efectuarii inspectiei fiscale, s-au constatat urmatoarele:

- societatea nu a inregistrat aceasta regularizare la TVA colectata, conform prevederilor legale;
- nu a mai solicitat niciodata rambursarea soldului sumei negative a TVA;
- in cursul anului 2008 societatea a inregistrat TVA de plata pe cumulat.

De mentionat este faptul ca prin contestatia formulata, societatea nu contesta suma de . lei, suma de care a beneficiat in urma incasarii din 12.03.2007.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se constata ca, intrucat societatea a beneficiat eronat de rambursarea taxei pe valoarea adaugata, **urmare inregistrarilor neconforme cu dispozitiile legale in materie de TVA din evidentele contabile**, rezulta ca, pentru suma de . lei, care, in fapt **reprezinta TVA de plata**, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente.

In ceea ce priveste termenul de la care organele de inspectie fiscala au calculat majorarile de intarziere, se retine ca acesta, in mod legal, a fost stabilit ca fiind data de 12.03.2007, data la care suma de . lei a fost restituita societatii de la bugetul de stat, urmare solutionarii decontului nr. ., avand in vedere ca, desi a dedus eronat TVA aferenta cheltuielilor de protocol si a beneficiat de rambursarea de TVA, pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu a existat ca mod de stingere a obligatiilor fiscale o data certa pentru inregistrarea acestei regularizari la TVA colectata si nici nu a mai solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, iar in cursul anului 2008 a inregistrat TVA de plata pe cumulat.

Ca urmare, contestatara datoreaza si accesoriile aferente diferentei de TVA stabilita suplimentar de plata in urma inspectiei fiscale, calculate pana la data de 15.06.2010, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* si a dispozitiilor art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, anterior citate.

Prin urmare, avand in vedere toate cele prezentate anterior, in temeiul dispozitiilor art. 120 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, republicat, **suma de . lei reprezinta o diferenta de TVA pentru care nu avea drept la rambursare si care devine de plata, asa cum a fost stabilita de organele competente, respectiv organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4.**

De altfel, referitor la suma de. lei:

- reprezinta TVA care a fost rambursata societatii sub rezerva verificarii ulterioare, in conformitate cu prevederile OMFP nr. 967/2005;

- 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; desi in contestatie societatea nu contesta taxa pe valoarea adugata stabilita suplimentar de plata, considera ca nu are nicio obligatie de plata urmare acestei constatari;

- 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 fiscala contribuabilul **trebuie sa calculeze cuantumul obligatiei fiscale**, daca acest lucru este prevazut de lege.

(3) Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale **înscriind corect, complet si cu buna-credinta** informatiile prevazute de formular, corespunzatoare 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;

- invocarea de catre contestatara a regularizarii prin decontul de TVA a taxei pe valoarea adaugata rambursata de la bugetul de stat este imposibila in conditiile in care diferentele stabilite in urma inspectiei fiscale nu pot fi regularizate de societate prin decontul de TVA, iar faptul ca ulterior a inregistrat in unele perioade TVA de rambursat, nu poate determina o recalculare a majorarilor de intarziere in conditiile in care nu a mai inregistrat nicio cerere de rambursare a TVA care sa conduca la stingerea obligatiei de plata stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de . lei.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organul de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4 a emis corect Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ., prin care a stabilit majorari de intarziere aferente TVA in suma de . lei, drept pentru care contestatia formulata de S.C. X S.R.L. urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 128, art.149, art.156, art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.7. (6) din HG nr.44/2004, Instructiunile pentru completarea formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin O.M.F.P. nr. 256/2004, cap. II, lit. A pct. 2 si pct. 6 si cap. II, lit. F pct. 5 din OMFP nr. 967/2005, art. 82 alin. (2) si alin. (3), art. 90, art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, republicat

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 de catre AFP Sector 4, pentru suma de . lei reprezentand accesorii aferente TVA.