



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații**



**Str. Vasile Bumbac nr.7  
Suceava  
Tel : x  
Fax : x**

**DECIZIA NR. 3**

din 16.01.2012

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L. X – CUI X,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. x din 07.12.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. x, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. x din 07.12.2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul în localitatea X, x, județul Suceava.

**S.C. X S.R.L. X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x, **privind suma de x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, **S.C. X S.R.L.** contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. x, privind măsura depunerii declarației recapitulative 390 pentru luna februarie 2011.

Contestația a fost introdusă prin Cabinetul de Avocatură „X”, în baza împuternicirii avocaționale nr. X, depusă în original la dosarul cauzei, prin care se face dovada că **S.C. X S.R.L.** din localitatea X a convenit să fie reprezentată în această speță de avocat X.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. X S.R.L. X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. x, întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

Societatea contestă măsurile dispuse de către organele de control prin Dispoziția de măsuri nr. x și solicită admiterea în totalitate a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. X și anularea actelor administrative fiscale atacate.

Contestatoarea precizează că a fost respinsă cererea de rambursare pentru TVA în sumă de x lei din totalul solicitat de x lei, pe motiv că o serie de lucrări efectuate de către parteneri ai societății și facturate de către aceștia au fost efectuate după finalizarea aceluiași lucrări de către o altă societate, valoarea respinsă la rambursare fiind tocmai cea corespunzătoare facturilor fiscale emise de către noul constructor.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au reținut în mod greșit faptul că lucrările au fost în totalitate finalizate și că societatea nu ar fi trebuit să finalizeze, să repare sau să modifice lucrările nefinalizate, defectuoase sau neconforme și în consecință nu au ținut cont de plata (inclusiv TVA ) efectuată de societate antreprenorului ce a finalizat în totalitate lucrările, respectând condițiile de calitate.

În drept, petenta își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205, 207, 209 din O.G. nr. 92/2003 și pe dispozițiile Legii nr. 571/2003.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. x, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei.**

1. În urma verificărilor efectuate la S.C. X S.R.L. X, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în sumă de x lei de pe factura seria HO nr. x emisă de S.C. X S.R.L. X, reprezentând „lucrări construcții conform contractului nr. x”.

Organele de control precizează că societatea a prezentat contractul menționat în factură și o situație de lucrări întocmite de S.C. X S.R.L. X, prin care constructorul se obligă să execute o serie de lucrări de construcții la obiectivul „ferma agrozootehnică în localitatea X, jud. Suceava”.

Se precizează că societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Procesul verbal de recepție finală a lucrării „înființare fermă de vaci la îngrășare în comuna X” nr. x prin care se precizează că lucrările de construcții și instalații executate au fost terminate și sunt de foarte bună calitate, comisia de recepție fiind formată din administratorul firmei, proiectantul lucrării, un

reprezentant al firmei constructoare SC X SRL și un reprezentat SC X SA Iași, pentru parte de instalații electrice.

În ceea ce privește lucrările efectuate de SC X SRL, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație de lucrări editată de societatea din Iași.

Organele de control fac precizarea că din analiza situației de lucrări menționate, rezultă că lucrările cuprinse, pe obiective, sunt identice cu cele menționate în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL X.

Prin nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală, administratorul societății a declarat că lucrările de construcții au fost începute de SC X SRL și construite parțial, conform situațiilor de lucrări, dar pe motiv că nu i-a plăcut cum lucrează această societate, a contactat societatea X S.R.L. în vederea continuării lucrărilor, fapt acceptat și de către dirigințele de șantier, explicație care este în contradicție cu procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor de construcție prin care, întreaga comisie, formată atât din persoane reprezentante ale beneficiarului cât și din reprezentanți ai proiectanților, constructorilor, arhitecților și administrației locale, au apreciat că lucrările de construcții sunt terminate și de foarte bună calitate.

Organele de control fac precizarea că, prin nota explicativă, administratorul societății a declarat că lucrările de construcții au fost începute de SC X SRL, iar în urma unei neînțelegeri, SC X SRL s-a ocupat de finalizarea și recepția lucrărilor la acest obiectiv.

Organele de control menționează că această afirmație nu este adevărată întrucât, conform bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, între SC X SRL din X și SC X SRL din Iași nu au existat în perioada 2007 – 2011 relații comerciale (în ipoteza că SC X SRL ar fi subantreprenor al SC X SRL) și nu au existat relații comerciale nici între SC X SRL și SC X SRL.

Organele de control fac precizarea că, prin raportul de inspecție fiscală încheiat cu prilejul inspecției fiscale parțiale privind TVA încheiat la data de 30.03.2011, s-a făcut referire la faptul că motivul rambursării îl constituie efectuarea unor investiții la obiectivul „ferma de vaci la îngrășare”, pentru care a fost efectuată recepția finală la data de 25.10.2010 prin procesul verbal de recepție finală nr. x.

De asemenea, se mai precizează că la data inspecției fiscale precedente investiția era finalizată și dată în funcțiune, iar societatea a demarat activitatea propriu – zisă de creștere a taurinelor, fapte constatate în urma deplasărilor pe teren efectuate la acea dată, fiind întocmită și „fișa investigațiilor pe teren”.

Organele de control precizează că, în timpul actualei inspecții fiscale, s-au deplasat la sediul firmei, în localitatea X, în vederea identificării lucrărilor menționate în factura și în situațiile de lucrări emise de SC X SRL, unde reprezentanții societății nu au reușit să delimiteze și să indice în mod cert care sunt lucrările în valoare de x lei facturate de firma din X și pretinse a fi prestate

de aceasta, după recepția lucrărilor din 25.10.2010, despre care s-a menționat anterior.

2. Organele de control au constatat că, în luna ianuarie 2011, există o diferență între totalul TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări în sumă de x lei și rulajul contului 4426 din bilanța de verificare la 31.01.2011 în valoare de x lei, diferența de x lei fiind înregistrată prin nota contabilă 4426= 473 și înregistrată în decontul TVA întocmit pentru luna ianuarie la rândul „regularizări taxă dedusă. Organele de control precizează că, în raportul de inspecție fiscală anterior, nu se menționează nici o diferență de TVA deductibilă nesolicitată la rambursare, precizându-se că „soldul sumei negative a TVA din decontul nr. x în sumă de x lei coincide cu soldul din fișa pe plătitor și soldul TVA de rambursat din bilanța de verificare la 31.12.2010.

Organele de control consideră ca nejustificată deducerea TVA în sumă de x lei, sumă care se respinge la rambursare.

În urma celor constatate la pct. 1 și 2, organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (x lei + x lei).

Organele de control au stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei în baza prevederilor art. 11 alin. 1 art. 145 alin. 2 lit. a) și art. 156 alin. 2 pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

### **III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări de construcție, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce această sumă în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în sumă de x lei de pe factura seria HO nr. x emisă de S.C. X S.R.L. X, reprezentând „lucrări construcții conform contractului nr. x”, obiectivul fiind „ferma agrozootehnică în localitatea X, jud. Suceava”, conform contractului și situației de lucrări întocmite de SC X SRL X.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a pus la dispoziție Procesul verbal de recepție finală a lucrării „înființare fermă de vaci la îngrășare în comuna X” nr. x prin care se precizează că lucrările de construcții și instalații executate au fost terminate și sunt de foarte bună calitate, comisia de recepție fiind formată din administratorul firmei, proiectantul lucrării, un reprezentant al firmei constructoare SC X SRL Iași și un reprezentat SC X SA, pentru parte de instalații electrice.

În ceea ce privește lucrările efectuate de SC X SRL, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală o situație de lucrări editată de societatea din Iași.

Organele de control fac precizarea că din analiza situației de lucrări menționate, rezultă că lucrările cuprinse, pe obiective, sunt identice cu cele menționate în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL X.

Prin nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală, administratorul societății a declarat că lucrările de construcții au fost începute de SC X SRL și construite parțial, conform situațiilor de lucrări, dar pe motiv că nu i-a plăcut cum lucrează această societate, a contactat societatea X S.R.L. în vederea continuării lucrărilor, fapt acceptat și de către dirigințele de șantier, explicație care este în contradicție cu procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor de construcție prin care, întreaga comisie, formată atât din persoane reprezentante ale beneficiarului cât și din reprezentanți ai proiectanților, constructorilor, arhitecților și administrației locale, au apreciat că lucrările de construcții sunt terminate și de foarte bună calitate.

Administratorul societății a declarat că lucrările de construcții au fost începute de SC X SRL iar, în urma unei neînțelegeri, SC X SRL s-a ocupat de finalizarea și recepția lucrărilor la acest obiectiv, însă conform bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, între SC X SRL din X și SC X SRL din nu au existat în perioada 2007 – 2011 relații comerciale (în ipoteza că SC X SRL ar fi subantreprenor al SC X SRL) și nu au existat relații comerciale nici între SC X SRL și SC X SRL.

Organele de control fac precizarea că, prin raportul de inspecție fiscală încheiat cu prilejul inspecției fiscale parțiale privind TVA încheiat la data de 30.03.2011, s-a făcut referire la faptul că motivul rambursării îl constituie efectuarea unor investiții la obiectivul „ferma de vaci la îngrășare”, pentru care a fost efectuată recepția finală la data de 25.10.2010 prin procesul verbal de recepție finală nr. x.

De asemenea, se mai precizează că la data inspecției fiscale precedente investiția este finalizată și dată în funcțiune, iar societatea a demarat activitatea propriu – zisă de creștere a taurinelor, fapte constatate în urma deplasărilor pe teren efectuate la acea dată, fiind întocmită și „fișa investigațiilor pe teren”.

În timpul actualei inspecții fiscale, organele de control s-au deplasat la sediul firmei, în localitatea X în vederea identificării lucrărilor menționate în factura și în situațiile de lucrări emise de SC X SRL, unde reprezentanții societății nu au reușit să delimiteze și să indice în mod cert care sunt lucrările în valoare de x lei facturate de firma din X și pretinse a fi prestate de aceasta, după recepția lucrărilor din 25.10.2010, despre care s-a menționat anterior.

Societatea susține că o serie de lucrări efectuate de către parteneri ai societății și facturate de către aceștia au fost efectuate după finalizarea aceluiași lucrări de către o altă societate, valoarea respinsă la rambursare fiind tocmai cea corespunzătoare facturilor fiscale emise de către noul constructor și că organele

de inspecție fiscală au reținut în mod greșit faptul că lucrările au fost în totalitate finalizate și că societatea nu ar fi trebuit să finalizeze, să repare sau să modifice lucrările nefinalizate, defectuoase sau neconforme.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 11 și art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11\*)**

**„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

**ART. 145**

**„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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;”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Conform acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în sumă de x lei de pe factura seria HO nr. x emisă de S.C. X S.R.L. X, reprezentând „lucrări construcții conform contractului nr. x9”, obiectivul fiind „ferma agrozootehnică în localitatea X, jud. Suceava”, conform contractului și situației de lucrări întocmite de SC X SRL X.

De asemenea, rezultă că a fost întocmit Procesul verbal de recepție finală a lucrării „înființare fermă de vaci la îngrășare în comuna X” nr. x prin care se precizează că lucrările de construcții și instalații executate au fost terminate și sunt de foarte bună calitate, comisia de recepție fiind formată din administratorul firmei, proiectantul lucrării, un reprezentant al firmei constructoare SC X SRL Iași și un reprezentat SC X SA, pentru parte de instalații electrice.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea deține și o situație de lucrări întocmită de SC X SRL Iași.

Din analiza situațiilor de lucrări emise de SC X SRL Iași și cele întocmite de SC X SRL X, existente în copie la dosarul cauzei, rezultă că lucrările cuprinse în cele două situații de lucrări, pe obiective, sunt identice.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de control au efectuat cercetări la fața locului, în urma cărora au stabilit că investiția este finalizată și dată în funcțiune, iar societatea a demarat activitatea proprie – zisă de creștere a taurinelor. De asemenea, rezultă că în timpul efectuării controlului la fața locului, administratorul societății nu a putut arăta care sunt lucrările efectuate de către SC X SRL X după recepția lucrărilor efectuată la data de 25.10.2010.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*”

**Art. 49** din același act normativ prevede:

**ART. 49**

*„Mijloace de probă*

*(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

*(2) Probe administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei de pe factura HO nr. x emisă de SC X SRL X, reprezentând „lucrări construcții conform

contractului nr. x”, obiectivul fiind „ferma agrozootehnică în localitatea X, jud. Suceava”, conform contractului și situației de lucrări întocmite de SC X SRL X.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru obiectivul de investiții menționat, există o altă situație de lucrări întocmită de către SC X SRL, lucrările cuprinse în situațiile de lucrări emise de către cele două societăți fiind identice.

De asemenea, rezultă că a fost efectuată recepția finală a lucrării „înființare fermă de vaci la îngrășare în comuna X” conform procesului verbal de recepție finală nr. x/25.10.2010, prin care se precizează că lucrările de construcții și instalații executate au fost terminate și sunt de foarte bună calitate, firma constructoare fiind SC X SRL.

Din cele prezentate mai sus rezultă că după efectuarea recepției finale și încheierea procesului verbal de recepție la data de 25.10.2010, pentru lucrarea efectuată de SC X SRL Iași, a fost înregistrată o altă factură reprezentând lucrări efectuate la același obiectiv de investiții, factura fiind emisă de SC X SRL X, la data de 17.01.2011.

Prin nota explicativă dată organelor de control, existentă în copie la dosarul cauzei, administratorul societății a declarat că lucrările de construcții au fost începute de SC X SRL și construite parțial, conform situațiilor de lucrări, dar pe motiv că nu i-a plăcut cum lucrează această societate, a contactat societatea X S.R.L. în vederea continuării lucrărilor, fapt acceptat și de către dirigințele de șantier, însă nu aduce dovezi în acest sens.

În contradicție cu cele afirmate de administratorul societății, la verificarea efectuată s-a constatat că obiectivul de investiții era finalizat, recepționat și dat în folosință, societatea constructoare fiind SC X SRL, fiind încheiat procesul verbal de recepție finală nr. x/25.10.2010, prin care se precizează că lucrările de construcții și instalații executate au fost terminate și sunt de foarte bună calitate.

Conform art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

Din cele prezentate rezultă că la data emiterii facturii x din 17.01.2011, în baza căreia societatea a înregistrat și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, obiectivul de investiții era finalizat, recepționat și dat în folosință, societatea constructoare fiind SC X SRL, astfel că emiterea și înregistrarea acestei facturi nu este justificată, societatea nedemonstrând că este în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de SC X SRL au fost efectuate în realitate, având în vedere că situațiile de lucrări emise de SC X SRL și SC X SRL conțin obiective și lucrări identice, iar în timpul controalelor efectuate la fața locului, petenta nu a reușit să identifice și să indice în mod cert care sunt lucrările efectuate de către SC X SRL la obiectivul „înființare ferma vaci în localitatea X” după recepția lucrărilor din 25.10.2010.



Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de SC X SRL au fost efectiv efectuate și că sunt în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x, **privind suma de x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**2. Referitor la suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul să deducă această sumă în condițiile în care reprezintă o diferență înregistrată în decontul de TVA pentru luna ianuarie 2011 la rubrica regularizări taxă dedusă, înregistrată în contabilitate prin articolul contabil 4426 =473, fără a avea la bază un document justificativ.**

**În fapt**, organele de control au constatat că, în luna ianuarie 2011, există o diferență între totalul TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări în sumă de x lei și rulajul contului 4426 din bilanța de verificare la 31.01.2011 în valoare de x lei, diferența de x lei fiind înregistrată prin articolul contabil 4426=473 și înregistrată în decontul TVA întocmit pentru luna ianuarie la rândul „regularizări taxă dedusă. Organele de control precizează că, în raportul de inspecție fiscală anterior, nu se menționează nici o diferență de TVA deductibilă nesolicitată la rambursare, precizându-se că „soldul sumei negative a TVA din decontul nr. x în sumă de x lei coincide cu soldul din fișa pe plătitor și soldul TVA de rambursat din bilanța de verificare la 31.12.2010”.

Organele de control consideră ca nejustificată deducerea TVA în sumă de xl ei, sumă care se respinge la rambursare.

**În drept**, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 156<sup>2</sup>** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

**ART. 156<sup>2</sup>**

**„Decontul de taxă**

**(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

**(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care**

*se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

*(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”*

Din textele de lege citate mai sus rezultă că decontul de taxă pe valoarea adăugată cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Conform acestor prevederi legale, datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, în jurnalul de cumpărări pe luna ianuarie 2011, societatea avea înregistrată suma de x lei iar în rulajul contului 4426 din bilanțul de verificare la 31.12.2010 era de x lei, diferența fiind înregistrată prin articolul contabil 4426 = 473, fără nici o justificare, și în decontul de TVA aferent lunii ianuarie la rubrica „regularizări taxă dedusă,,.

Conform prevederilor **art. 6** din Legea nr. 82/1991 a Contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate o diferență de TVA în sumă de x lei prin articolul contabil 4426 = 473, fără a avea la bază un document justificativ, încălcând astfel prevederile art. 6 din Legea Contabilității citat mai sus.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că această diferență de TVA nu provine din perioada precedentă întrucât, la controlul precedent, organele de control au constatat că „soldul sumei negative a TVA din decontul nr. x în sumă de x lei coincide cu soldul din fișa pe plătitor și soldul TVA de rambursat din bilanțul de verificare la 31.12.2010”, fără a rezulta că a există vreoa diferență de TVA nesolicitată la rambursare.

Având în vedere cele prezentate mai sus și în baza prevederilor legale incidente speței, rezultă că în mod legal organele de control au considerat că societatea nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei,

înscrisă în decontul de TVA la rubrica de regularizări, motiv pentru care urmează a se respinge contestația privind suma de x lei, ca neîntemeiată.

**3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 17.10.2011, înregistrat sub nr. x, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele fiscale nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.**

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală au dispus societății depunerea declarației recapitulative 390 pentru luna februarie 2011.

Societatea contestă măsura stabilită de organele fiscale prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, privind depunerea declarației recapitulative 390 aferentă lunii februarie 2011.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

**ART. 209**

*„Organul competent*

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

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;*

*[...]*

**(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală și accesorii ale acestora, precum și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

De asemenea, din textele de lege menționate mai sus se reține că cererile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.

- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la **pct. 1 din Anexa 2** - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

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

Prin Dispoziția privind obligațiile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, organele de control au dispus depunerea declarației recapitulative 390 aferentă lunii februarie 2011.

Întrucât măsurile stabilite în sarcina societății prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, înregistrată sub nr. x, nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatoarei și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale, rezultă că dispoziția de măsuri nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava neavând competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

**„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.**

- La pct. 5.1 și 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

*„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

*[...]*

*5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”*

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, care au ca obiect impozite, taxe, precum și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale, or în cazul de față organele de inspecție fiscală au dispus depunerea declarației recapitulative 390 aferentă lunii februarie 2011, măsură care nu are drept consecință stabilirea unui debit suplimentar și nici diminuarea pierderii fiscale, de unde rezultă că **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, înregistrată sub nr. x**, reprezintă un alt act administrativ fiscal care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **intră în competența de soluționare a organului fiscal emitent**, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în baza prevederilor art. 216 din Codul de procedură fiscală republicată, se:

### DECIDE:

**1. Respingerea contestației** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x, **privind suma de x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată;**

**2. Transmiterea** dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

nr. x, **Activității de Inspecție Fiscală** din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.