

DECIZIA nr. 334/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA,
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 Activitatea de inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 6, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SA**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, atat transmisa prin posta in data **14.10.2009** si inregistrata la AFP Sector 6 sub nr. x, cat si depusa direct la registratura DGFP-MB sub nr. de inregistrare x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie urmatoarele acte administrativ-fiscale emise de AFP Sector 6 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, comunicate in data de **16.09.2009**:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv s-a respins la rambursare TVA in suma x lei (cu privire la decontul de TVA nr. x) si s-au stabilit TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma dex lei (cu privire la decontul de TVA nr. x);

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, referitoare la TVA lunara aferenta perioadei 01.01.2009 - 31.01.2009;

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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 SA**.

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

I. In sustinerea contestatiei, societatea a subliniat ca deciziile emise de organul fiscal sunt nelegale si netemeinice, intrucat la pagina 29 din capitolul III, pct. C alin. 4 din raportul de inspectie fiscala, s-a precizat eronat faptul ca sunt aplicabile dispozitiile art. 134² alin. 2 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste suma de x lei incasata, conform OP nr. x, de la x, in baza unui contract de imprumut.

Suma respectiva reprezinta de fapt "plata imprumut unde nu se deduce TVA" si nu o plata in avans.

De asemenea, in sustinerea contestatiei, invoca dispozitiile art. 107, art. 175 alin. 1 si art. 176 din Codul de procedura fiscala si prevederile OMFP nr. 1109/2004.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ-fiscale contestate.

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 aprobat la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv s-a respins la rambursare TVA in suma x lei (cu privire la decontul de TVA nr. x) si s-au stabilit TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei (cu privire la decontul de TVA nr. x);

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, referitoare la TVA lunara aferenta perioadei 01.01.2009 - 31.01.2009;

- 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:

3.1. 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, AFP Sector 6 a dispus o serie de masuri de indeplinit de catre societate.

Prin contestatia formulata, contestatara a solicitat si anularea Dispozitiei 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 SA** 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.

3.2 Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x cu privire la TVA lunara aferenta perioadei 01.01.2009 - 31.01.2009:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

In fapt, prin contestatia formulata, **SC X SA** se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x cu privire la TVA lunara aferenta perioadei 01.01.2009 - 31.01.2009.

Prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale urmare verificarilor efectuate de AFP Sector 6.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 205 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 519/2005 precizeaza:

"9.3 În solutionarea contestatiilor, **exceptiile de procedura pot fi** urmatoarele: nerespectarea termenului de depunere a contestatiei, lipsa calitatii procesuale, lipsa capacitatii, **lipsa unui interes legitim**, contestarea altor sume si masuri decât cele care au facut obiectul actului atacat."

"13.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...) d) **lipsita de interes**, în situatia în care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat în dreptul sau interesul sau legitim; (...)."

Intrucat prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare verificarilor efectuate, iar contestatarea nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 13.1 lit. d) din Instructiunile aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 519/2005, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes.

3.3 Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma dex lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusă solutionării este dacă s-au stabilit corect TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma dex lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, conform Raportului de inspectie fiscala nr. x, echipa de inspectie fiscala a reincadrat tranzactia efectuata de societate cu privire la suma de x lei, considerand ca aceasta reprezinta o plata in avans efectuata inainte de data la

care intervine faptul generator, si nu un imprumut de la o alta societate, asa cum a considerat-o contribuabila.

Prin urmare, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei (cu privire la decontul de TVA nr. x).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 11, art. 134² alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum si orice avansuri încasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora. (...)"

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, societatea a incasat in contul bancar cu OP nr. x de la SC x SA, suma de x lei **reprezentand contravaloare facturi**.

In evidenta contabila, aceasta incasare a fost inregistrata conform Jurnal note contabile, astfel:

- suma de x lei in corespondenta cu contul 411 "Clienti";
- suma de x lei in corespondenta cu contul 462 "Creditori diversi".

De asemenea, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii sa prezinte documente justificative privind aceasta inregistrare contabila, urmare careia acesta a facut urmatoarele precizari: "in contul 462 **sunt incasari peste valoarea facturilor emise**".

Intrucat societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza contestatia, prin adresa nr. x, comunicata in data de 03.12.2009, organul de solutionare i-a solicitat complinirea acestor lipsuri.

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, contestatara a prezentat, in original, contractul de imprumut incheiat in data de 25.02.2009, inregistrat sub nr. x, intre **SC X SA**, in calitate de **imprumutator** si SC x SA, in calitate de **imprumutat**.

Obiectul contractului îl constituie "acordarea de către imprumutator către imprumutat (respectiv acordarea de către SC X SA către SC x Bucuresti SA) a unui împrumut în suma de x lei. Or, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, în evidența contabilă, societatea a reflectat această operațiune, ca și când SC x SA a acordat împrumutul societății contestată.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei singurele argumente ale contribuabilei potrivit cărora operațiunea reflectată în contabilitate reprezintă încasarea unui împrumut și nu încasarea unor avansuri de la clienți, având în vedere următoarele considerente:

- contractul încheiat în data de 25.02.2009, între cele două părți, nu poate reprezenta document justificativ pentru operațiunea înregistrată în contabilitate, câtă vreme obiectul acestuia îl constituie acordarea de către **SC X SA** către SC x SA, și nu invers; mai mult, acest contract a fost înregistrat de societate de-abia în data de 09.12.2009 sub nr. x;

- societatea contestată a avut relații comerciale cu SC x SA;

- atât din OP nr. x încasat de la SC x SA, cât și din nota explicativă din data de 09.09.2009, rezultă că în speță este vorba de **incasarea contravalorii unor facturi**, și nu de încasarea unui împrumut;

- conform constatările organelor de inspecție fiscală, suma de x lei nu apare în evidența contabilă ca fiind restituită de către **SC X SA** clientului său;

- toate temeiurile de drept invocate de contribuabilă au fost abrogate/modificate/completate, respectiv: articolele din Codul de procedură fiscală au fost renumerotate, motiv pentru care actul a fost republicat de mai multe ori în perioada 2004 - 2009 (în anii 2004, 2005 și 2007); OMFP nr. 1109/2004 a fost abrogat de Ordin nr. 1378/2005, care a fost abrogat de Ordin nr. 972/2006, modificat prin Ordin nr. 1046/2007.

De subliniat este și faptul că, întrucât contestată cunoștea poziția organului de inspecție fiscală, în temeiul art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, republicat, avea posibilitatea de a depune probe noi în susținerea cauzei, respectiv să facă dovada sumele respective reprezintă împrumuturi încasate în condițiile legii. Cu toate acestea, nu a anexat în susținerea cauzei **decat** contractul de împrumut încheiat în data de 25.02.2009, înregistrat sub nr. x, din care, așa cum am subliniat anterior, rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că **SC X SA** acordă, și nu ca primește împrumuturi.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că societatea nu prezintă certe argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, rezultă că, în mod corect, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacția efectuată de societate cu privire la suma de x lei, considerând că aceasta reprezintă o plată în avans efectuată înainte de data la care intervine faptul generator, și nu un împrumut de la o altă societate, așa cum a considerat-o contribuabilă.

Drept pentru care, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC X SA**, pentru TVA respinsă la rambursare în suma de x lei, respectiv TVA de plată în suma de x lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente acestei categorii de taxa, in sarcina contestatarei, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina sa a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, rezulta ca **SC X SA** datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

3.4 Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AFP Sector 6 a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei, respectiv a respins la rambursare TVA in suma de x lei (cu privire la decontul de TVA nr. x), intrucat in luna noiembrie 2008, societatea a dedus eronat TVA in suma de x lei in baza facturii nr. x, in care la rubrica "cumparator" este mentionata alta societate.

Prin contestatia formulata, inregistrata la AFP Sector 6 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, urmare solicitarilor exprese ale organului de solutionare a contestatiei din adresa nr. x, comunicata in data de 03.12.2009, **SC X SA** nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

De asemenea, pct. 2.4 si 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"2.4. Organul de solutionare competent **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt si de drept, **sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivată.**"

Intrucat **SC X SA** nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la respingerea la rambursare a TVA in suma x lei (decontul de TVA nr. x), organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat, prin adresa nr. x, comunicata in data de 03.12.2009, sa se conformeze prevederilor legale.

De mentionat este faptul ca, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea nu a facut nicio mentiune in ceea ce priveste motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, republicat, drept pentru care, **urmeaza a se respinge ca nemotivat acest capat de cerere al contestatiei formulata.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 205 alin. (1) si alin. (2), art. 206 alin. (1), art. 209 alin. (2), art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003, pct. 2.4, 2.5, 5.2, 9.3, 13.1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Decretul nr. 31/1954, art. 5 alin. 1 si 2 din OUG nr. 99/2006, art. 11, art. 134² alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 1.939/2004

DECIDE

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

2. Respinge ca lipsita de interes contestatia formulata de **SC X SA** impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x cu privire la TVA lunara aferenta perioadei 01.01.2009 - 31.01.2009.

3. Respinge ca neîntemeiată contestatia formulata de **SC X SA**, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma dex lei stabilite prin

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

4. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de **SC X SA**, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei** prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia 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.