



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a
contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. _____ / _____ 2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. 908584/15.X.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală juridică prin adresa nr..X./13.X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908584/15.X.2009 cu privire la contestația formulată de **SC X SRL** prin lichidator judiciar X XX X având sediul social în X, str. X (X), nr.5, județul X, cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub X/1992.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. X/23.X.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală și are ca obiect suma totală de **X lei** reprezentând:

X lei -taxă pe valoarea adăugată,
X lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, **SC X SRL** contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/23.X.2009.

Împotriva Deciziei de impunere mai sus menționată societatea a formulat contestație care a fost respinsă ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, prin Decizia nr.X/05.08.2009 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Pe rolul Curții de Apel X, Secția de contencios administrativ și fiscal s-a aflat dosarul nr.1X/57/2009 având ca obiect acțiunea reclamantei **SC X SRL** prin care a fost atacată Decizia nr.X/05.08.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF.

Prin Sentința civilă nr.X/F/CA/2009 pronunțată în dosarul nr.1X/57/2009, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea reclamantei și a anulat Decizia nrX/05.08.2009 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor și în consecință a obligat această autoritate emitentă să soluționeze pe fond contestația formulată de **SC XXX SRL**.

Prin adresa nr..X./05..X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/13..X.2009, Direcția generală juridică din cadrul ANAF precizează că Sentința civilă nr.X/F/CA/2009 pronunțată de Curtea de Apel X a rămas definitivă și irevocabilă, prin nerecurare.

Având în vedere cele reținute mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva deciziei de impunere nr.X/23.X.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice X, Activitatea de inspecție fiscală și are ca obiect suma totală de **X** lei reprezentând:

X lei -taxă pe valoarea adăugată,
.X. lei-majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

I.Prin contestația formulată S.C. .X/ SRL solicită anularea Deciziei de impunere nr. 248/23.X.2009, a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X/23.X.2009 și a raportului de inspecție fiscală înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. sub nr.20185/23.X.2009, pentru următoarele considerente:

Societatea susține că actele administrative fiscale mai sus menționate sunt nelegale din următoarele motive:

Din punct de vedere procedural, raportul de inspecție fiscală este nul, întrucât controlul nu poate fi efectuat în baza a 2 avize de inspecție fiscală, respectiv în baza avizelor nr. 26130/27.X.2006 și nr. 4463/03.X.2009.

Totodată, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 248/23.X.2009 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X/23.X.2009 sunt acte administrativ fiscale, care se exclud în mod reciproc, întrucât, în timp ce, pentru prima decizie, temeiul de fapt îl reprezintă modificarea bazei de impunere, pentru a doua decizie, temeiul de fapt îl reprezintă nemodificarea bazei de impunere. Mai mult, având în vedere că cele două decizii privesc aceeași perioadă, aceeași bază de impunere a aceluiași agent economic, precum și faptul că cele două acte administrativ fiscale sunt asimilate, societatea apreciază că ele nu se pot concilia, ci dimpotrivă, se exclud reciproc.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție au ignorat faptul că, baza de impozitare a fost ajustată în baza art. 138 lit. d)

prin Sentința civilă nr..X/2005 pronunțată de Curtea de Apel .X/2004. Astfel, atât la momentul efectuării inspecției fiscale cât și la momentul întocmirii actelor fiscale contestate, organul de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere baza de impozitare așa cum a fost ea ajustată și în raport de această bază de impozitare să emită decizie. Societatea apreciază că prin emiterea deciziei de nemodificarea bazei de impozitare, a rămas ajustată baza așa cum s-a stabilit prin Sentința civilă nr..X/2005.

Societatea susține că decizia de impunere a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.138 lit.d) întrucât o nouă ajustare a bazei de impozitare este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închide a procedurii prevăzute de Legea nr.85/2006, în caz contrar fiind încălcată autoritatea de lucru judecat a Sentinței civile nr..X/2005 pronunțată de Curtea de Apel .X. cât și norma de drept fiscal cuprinsă în art.138 lit.d) din Codul fiscal.

Mai mult, societatea consideră că organele de inspecție fiscală și-au depășit propriile competențe și atribuții întrucât prin propriile constatări au înlăturat efectele unei hotărâri judecătorești. În situația constatării modificării bazei de impozitare ajustată prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea de a solicita revizuirea acestei hotărâri și nu să emită decizie de nemodificare. Or, emiterea unei decizii de nemodificare a bazei de impozitare pe o perioadă ce se suprapune cu o altă perioadă pe care o instanță judecătorească a pronunțat o hotărâre prin care s-a ajustat baza de impozitare conduce la încălcarea autorității de lucru judecat și la depășirea competenței cu care organul fiscal este investit. Mai mult, schimbarea unei stări de fapt reținută printr-o hotărâre judecătorească trebuie efectuată tot printr-o hotărâre judecătorească.

Societatea susține că extinderea controlului pe o perioadă verificată, pe motiv că au apărut date suplimentare este nelegală având în vedere faptul că, la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nr. 10045/01.X.2006, era încasată și înregistrată de la SC .X.SA .X. .X. suma de X lei, sumă din care BCR și-a recuperat direct creanțele.

Pe de altă parte, societatea comercială susține că actele fiscale contestate sunt netemeinice din următoarele motive:

În executarea Sentinței civile nr. .X/2005 a fost emisă nota de compensare din data de 28.X.2005. Or, decizia de impunere și decizia de nemodificare a bazei de impozitare anulează implicit nota de compensare din 28.X.2005, în caz contrar rezultând că au fost stabilite accesorii prin decizia de impunere ce au fost stinse prin Nota de compensare din 28.X.2005. În aceste condiții, decizia de impunere este nelegală întrucât

potrivit art.1 alin.6 din Legea nr.554/2004 anularea unui act administrativ de către autoritatea emitentă este inadmisibilă, deoarece aceasta trebuie să se adreseze instanței judecătorești.

Societatea precizează că atât SC .X/ SRL cât și SC .X.SA – în faliment, au calitatea de debitori solidari față de creditorul comun BCR .X., astfel că, potrivit principiilor solidarității pasive, în momentul în care creditorul comun încasează creanța în tot sau în parte, de la un debitor solidar, debitorul solidar executat are drept de regres pentru acea parte din creanță ce a achitat-o în locul codebitorului său.

Așa cum rezultă din raportul fiscal întocmit de lichidatorul judiciar, SC .X/ SRL nu a încasat nicio sumă din creanța cu care s-a înregistrat la masa credală, BCR încasând creanța proprie. De asemenea, în măsura în care codebitorul SC .X.SA aprecia că se impune exercitarea dreptului de regres, ar fi intentat acțiune în acest sens. Or, acesta nu a intentat o astfel de acțiune întrucât suma pentru care răspundeau în solidar a fost folosită în mod exclusiv de către SC .X.SA.

Față de cele precizate mai sus, societatea susține că întrucât creanța nu a fost încasată nu există motive de modificare a bazei de impozitare astfel cum a fost ajustată prin hotărâre judecătorească.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 19.X.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere 248/23.X.2009 contestată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Inspecția fiscală a fost efectuată în baza avizelor de inspecție fiscală nr.26130/27.X.2006 și nr.4463/03.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.X.2005-31.X.2008.

Ultima inspecție fiscală a fost efectuată de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. care au încheiat raportul de inspecție fiscală nr..X./07.X.2006/10045/01.X.2006 prin care fost efectuată verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.X.2004-30.X.2005.

Organele de inspecție fiscală au extins perioada verificată pe lunile .X. și .X. 2005, în baza referatului de reverificare nr..X./16.X.2009.

Prin procesul verbal de control încheiat la data de 31.X.2004 de către organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. s-a constatat că SC .X/ SRL a efectuat operațiunea de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în baza art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, efectuând următoarele articole contabile:

411 "Clienți" = 4427 " TVA colectată" -2X lei

reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate și neîncasate de la SC .X.SA X,

și

654 „Pierderi din creanțe = 411 „Clienți” -X lei

și debitori diverși”

reprezentând suma veniturilor facturate exclusiv taxa pe valoarea adăugată și neîncasate de la SC .X.SA X, această din urmă înregistrare fiind repusă ulterior, în contul 4118 „Clienți incerti și în litigiu”.

Prin operațiunile mai sus menționate societatea a înregistrat la sfârșitul lunii .X. 2004 un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Prin actul de control mai sus menționat, s-a constatat că măsura ajustării este nelegală, fapt pentru s-a dispus în sarcina societății măsura înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și a dobânzilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei precum și achitarea la bugetul de stat a acestor dobânzi.

Din verificările efectuate și analiza componentei contului 411 “Clienți” organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X/ SRL a stins în baza extraselor de cont emise de BCR .X. creanța față de clientul SC .X.SA, aflat în lichidare (garantul pentru SC .X/ SRL pentru creditul obținut de către aceasta de la BCR .X.), în sumă de X lei, în luna .X. 2005 și respectiv X lei, în luna X 2007, încasați în urma operațiunii de lichidare a garantului SC .X.SA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși SC .X/ SRL a încasat suma de .X. lei, soldul contului 4118 “Clienți incerti sau în litigiu” nu a fost modificat de la data când a fost efectuată ajustarea taxei pe valoarea adăugată și până la data încasării.

Având în vedere că SC .X/ SRL a operat extrasele de cont emise de banca BCR -sucursala .X. în evidența societății în contul clienți ca încasare de creanță certă de la SC .X.SA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încasat parțial creanța sa, fapt pentru care nu mai sunt aplicabile prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că deși SC .X/ SRL a înregistrat în evidența contabilă ca și încasare de creanțe din dobânzi (fără TVA) în sumă de .X. lei, aceasta avea obligația să evalueze și să verse la bugetul de stat TVA aferentă sumelor încasate de la debitorul SC .X.SA, conform prevederilor art.128 (1) și art.138 d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.10/2004, respectiv avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei , organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, referitoare la speța analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește argumentul societății că “raportul de inspecție fiscală este nul, întrucât controlul nu poate fi efectuat în baza a 2 avize de inspecție fiscală așa cum se specifică la cap.I, respectiv nr.X/27.X.2006 și nr.X/03.X.2009” acesta nu poate fi reținut întrucât nu se încadrează între condițiile de nulitate prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care precizează:

« Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]»

Mai mult, se reține că prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a reglementat condiții de nulitate doar pentru decizia de impunere ca titlu de creanță și nu pentru raportul de inspecție fiscală, care constituie anexa a deciziei de impunere reprezentând act premergător întocmirii acesteia, care finalizează inspecția fiscală potrivit art.107 alin.1 și care nu reprezintă act administrativ fiscal, acesta putând fi anulat doar în condițiile anulării titlului de creanță contestat.

Totodată, se reține că se impunea emiterea avizului de inspecție fiscală nr.X/03.X.2009 având în vedere timpul scurs dintre momentul emiterii avizului de inspecție fiscală nr.X/27.X.2006, nefinalizat printr-un titlu de creanță susceptibil a fi contestat conform Codului de procedură fiscală și momentul emiterii Deciziei de impunere nr.X/23.X.2009 .

Față de cele precizate, excepția de procedura ridicată de societate va fi respinsă ca neintemeiată.

Referitor la excepția de fond invocată de societate privind reverificarea pe motiv că au apărut date suplimentare, se reține că potrivit

art. 105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(…)

Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Astfel, potrivit pct. 102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **“datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:**

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Iar potrivit pct.102.6 din același act normativ:

„102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au întocmit referatul înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice .X. – Deva sub nr..X./16.X.2009 prin care au solicitat aprobarea efectuării reverificării lunilor .X. și .X. 2005, perioadă verificată prin raportul de inspecție fiscală nr.10045/01.X.2006 conform art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât reverificarea

se fundamentează pe apariția de date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale pentru această perioadă la contribuabil, rezultând din informațiile obținute de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior și anume:

- prin efectuarea de controale încrucișate s-a constatat că societatea verificată a încasat în luna .X. 2005 suma de X lei de la debitorul SC .X.SA X fără a respecta dispozitivul sentinței civile nr..X/2005 dată de Curtea de Apel X.

Astfel, ținând cont de cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală anterioară au fost în imposibilitatea de a cunoaște faptul că SC X SRL a încasat parțial creanța de la debitorul SC .X.SA atâta timp cât încasarea nu a fost operată în evidența contabilă a societății în contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu", aceste informații fiind obținute în urma efectuării controlului încrucișat la debitor.

În consecință, se reține că excepția ridicată de societate referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.105 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.248/23.X.2009 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X/23.X.2009 emise de Direcția generală a finanțelor publice .X..

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru sumele încasate în lunile .X. 2005 și .X. 2007 de la debitorul SC .X.SA reprezentând creanță aferentă unor facturi emise în anul 2002 și neîncasate, SC X SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care prin încasarea creanței nu se mai justifică ajustarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată cu creanța respectivă.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile .X. 2005 și .X. 2007 **SC X X SRL** a încasat de la debitorul SC .X.SA suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor facturi emise de contestatoare în anul 2002 și neîncasate pentru care

societatea contestatoare a procedat la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei.

În drept, potrivit art.134 alin(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare din data de 25.07.2005:

“(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”

Începând cu 01.01.2007 au intrat în vigoare prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care la art.134 precizează:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele impozabile iar exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că **SC XX SRL** în calitate de furnizor a încheiat cu SC .X.SA în calitate de beneficiar contractele nr.1360 și nr.1361 din data de 05.X.2001 având ca obiect aprovizionarea cu materiale și materii prime și în baza cărora societatea contestatoare a livrat marfa și a emis facturi, neîncasate pe toată perioada anului 2002.

Prin Sentința civilă nr.493/J.S./21..X.2002 pronunțată de Tribunalul XX, s-a declarat procedura de reorganizare judiciară și faliment a SC .X.SA iar prin Sentința judecătorească nr.142/J.S./10.04.2003 pronunțată de Tribunalul XX s-a dispus înscrierea creanței reprezentând “ contravaloarea facturi fiscale și file CEC” la masa credală a SC .X.SA.

În urma celor precizate mai sus, la data de 04.X.2003 societatea contestatoare a stornat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor de livrare marfă emise către SC .X.SA , și a înregistrat-o în creditul contului 4428 “ TVA neexigibilă”.

Prin procesul verbal încheiat la data de 27..X.2003 organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice .X.-X au constatat că **SC X SRL** nu avea temei legal pentru stornarea taxei pe valoarea adăugată colectată întrucât transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor facturate către SC .X.SA fusese realizat.

Prin Decizia nr.30/2004 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, urmare a contestării procesului verbal încheiat la data de 27..X.2003, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată întrucât valoarea totală aferentă facturilor neîncasate nu putea fi exclusă din baza de impozitare deoarece aceasta nu reprezenta daune interese sau penalizări solicitate pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale potrivit art.18 alin.3) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

Prin Sentința civilă nr.65/2004 pronunțată de Curtea de Apel X în dosar nr.1763/2004, instanța a menținut soluția dispusă prin decizia nr.X/03.X.2004, respingând acțiunea formulată de **SC X SRL**.

Prin procesul verbal încheiat la data de 31.X.2004, organele de control ale Direcției generale ale finanțelor publice .X. - Deva au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin cererea de rambursare nr.X/22.X.2004 provine din efectuarea aceleiași operațiuni care a făcut obiectul procesului verbal încheiat la data de 27..X.2003 și Deciziei nr.X/03.X.2004 contestatoarea ajustând baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu aceeași sumă reprezentând “ contravaloarea facturi fiscale și file CEC” în luna .X. 2004 conform art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin Decizia nr..X/2004 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, urmare a contestării procesului verbal încheiat la data de 31.X.2004, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată pe motiv că societatea contestatoare nu putea să diminueze baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată întrucât operațiunea era aferentă anului 2003 și asupra căreia Agenția Națională de Administrare Fiscală se pronunțase prin Decizia nr.X/03.X.2004 iar prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu puteau fi aplicate retroactiv având în vedere că operațiunea a avut loc în anul 2003 iar Codul fiscal a intrat în vigoare la data de 01.01.2004.

Prin Sentința nr..X/2005 pronunțată de Curtea de Apel .X/2004 în dosarul nr..X/2004 rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X/23..X.2005 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, instanța a anulat Decizia nr..X/2004 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, parțial

procesul verbal încheiat la data de 31.X.2004 și a dispus rambursarea taxei pe valoarea adăugată solicitată de societate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.X.2009, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că nu mai pot fi aplicabile prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal întrucât **SC .X/ SRL a încasat parțial prin bancă** creanța de la SC .X.SA în sumă de .X. lei în lunile .X. 2005 și .X. 2007.

Potrivit art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 25.07.2005:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații: (...)

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; (...);”

Începând cu data de 01.01.2007, art. 138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:(...)

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.(...);”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează /se reduce în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.

Or, în condițiile în care societatea a încasat parțial contravaloarea bunurilor livrate în anul 2002, prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal nu mai pot fi aplicate iar contestatoarea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor încasate reprezentând creanțe .

Mai mult, se reține că prin Sentința civilă nr..X/20.05.2005 Curtea de Apel .X/2004 învederează că în momentul încasării chiar și parțiale a creanței prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal nu mai produc efect, născându-se obligația societății de a evidenția taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă sumelor încasate.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia BCR .X. a încasat creanța proprie și nu **SC .X/ SRL** , potrivit raportului întocmit de lichidatorul judiciar S.C.I.T. .X. .X. S.P.R.L. la SC .X.SA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza raportului anexat la dosarul cauzei se reține că distribuția prin care a fost acoperită creanța la BCR .X. a fost efectuată la data de 12.X.2005.

Or, potrivit raportului de inspecție fiscală **SC .X/ SRL** a încasat parțial prin bancă creanță în lunile .X. 2005 și .X. 2007, aspect ce reiese și din extrasele de cont aferente lunilor .X. 2005 și .X. 2007 anexate la dosarul

cauzei, având mențiunea “recuperat creanță din sume distribuite în faliment .X.”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X SRL** pentru acest capăt de cerere.

2) **Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului în sumă de .X/ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de .X/ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează pe cale de consecință și **majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată** conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

3). **În ceea ce privește contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/23.X.2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele de inspecție fiscală au emis în mod legal Decizie de nemodificare a bazei de impunere pentru perioada 01.01-31.X.2008 în condițiile în care prin contestație societatea precizează că Decizia de impunere nr.X/23.X.2009 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/23.X.2009 sunt acte administrative fiscale care se “exclud” reciproc întrucât privesc aceeași perioadă și aceeași bază de impunere.**

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.X/23.X.2009 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01-31.X.2008.

Prin contestația formulată **SC X SRL** precizează că Decizia de impunere nr.X/23.X.2009 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere

nr.X/23.X.2009 sunt acte administrative fiscale care se "exclud" reciproc întrucât privesc aceeași perioadă și aceeași bază de impunere.

În drept, art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , prevede:

"(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

De asemenea, potrivit Anexei nr.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1267/2006 , cu modificările și completările ulterioare intitulate "Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere", pct. b)

"Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale și va cuprinde obligațiile fiscale pentru care s-a stabilit că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată."

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se emite în cazul în care în urma inspecției fiscale se stabilește că baza de impunere nu se modifică iar creanța fiscală a fost corect determinată.

Având în vedere că societatea nu contestă că pe perioada 01.01-31.X.2008 s-ar fi modificat baza de impunere sau creanța fiscală nu ar fi fost corect determinată se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au emis Decizie de nemodificare a bazei de impunere nr.X/23.X.2009.

În ceea ce privește argumentul societății că Decizia de impunere nr.X/23.X.2009 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.2X/23.X.2009 sunt "acte administrative fiscale care se exclud reciproc (...) având în vedere că **cele două decizii privesc aceeași perioadă, aceeași bază de impunere a aceluiași agent economic**", acesta nu poate fi reținut având în vedere că din analiza celor două titluri de creanță mai sus menționate rezultă că acestea privesc perioade diferite și baze diferite, respectiv Decizia de impunere nr.X/23.X.2009 privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada **01.X.2005-31.X.2007**, iar decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X/23.X.2009 privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei **01.01.2008-31.X.2008**.

În ceea ce privește argumentul societății că prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impozitare pe o perioadă pentru care o instanță judecătorească a pronunțat o hotărâre prin care s-a ajustat baza de

impozitare se încalcă autoritatea de lucru judecat iar organele de inspecție fiscală și-au depășit competența cu care au fost investite, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X/23.X.2009 a fost emisă pentru perioada 01.01-31.X.2008, iar Sentința civilă nr..X/2005 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X/2004 rămasă irevocabilă prin Decizia nr..X/23..X.2005 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, se referă la operațiuni care au avut loc în anul 2003 și pentru care contestatoarea a ajustat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu suma reprezentând “ contravaloarea facturi fiscale și file CEC” în luna .X. 2004 conform art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.109 art.206, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.X/23.X.2009 pentru suma totală de de **X lei** reprezentând:

X lei -taxă pe valoarea adăugată,
.X. lei-majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X/23.X.2009.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
X