

DECIZIA nr. 39 din 2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
X - Sucursala Bucuresti Romania -
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 4, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **X - Sucursala Bucuresti Romania**, cu sediul in Bucuresti, Calea nr. , sector 5.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 , prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de Y lei si s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei si accesorii aferente in suma de Y2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata **X - Sucursala Bucuresti Romania**.

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

I. Prin contestatia formulata, X - Sucursala Bucuresti aduce urmatoarele argumente:

In baza contractului de management incheiat cu (SCH) si a actului aditional, Sucursala factureaza catre SCH onorarii de management, intre care onorariul suplimentar de gestiune, calculat pe baza unor informatii din partea SCH (profitul cumulat, valoarea platilor efectuate) si care nu poate depasi 1.250.000 euro/an.

Pentru anul 2007 si 2008, sucursala a facturat onorariul la valoarea maxima, in 12 transe egale pentru a evita eventuale penalitati, iar acordul cu privire la valoarea finala a onorariului datorat sucursalei de catre SCH pe anii 2007 si 2008 a fost agreat in data de 22 noiembrie 2010, acesta fiind diminuat in urma ajustarii profitului realizat in anul 2008, dupa ce in cursul anului 2009 AFP sector 5 a efectuat inspectia fiscala privind TVA datorata pentru anul 2008, solicitata la rambursare prin decontul lunii august 2009.

In luna decembrie 2010, sucursala a emis facturi de regularizare pentru perioada septembrie-decembrie 2008, reflectate in jurnalul de vanzari si in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010, fiind exercitata optiunea de rambursare a TVA rezultata in urma diminuarii bazei impozabile si a TVA colectata.

Prin notele explicative din data de 18 mai 2011 si din data de 25 mai 2011 au fost detaliate elementele ce au dus la emiterea facturilor de regularizare.

In drept, X - Sucursala Bucuresti motiveaza in argumentarea contestatiei urmatoarele:

1. Desi facturile de regularizare a onorariului aferent anului 2008 au fost emise in decembrie 2010 fiind raportate in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010, exigibilitatea TVA aferenta ajustarilor pentru 2008 intervine in decembrie 2010, in conformitate cu prevederile art.138 din Codul fiscal si pct.20(1) si 20(2) din Normele metodologice de aplicare, astfel incat perioada de raportare face obiectul inspectiei fiscale desfasurate in anul 2011.

Ajustarile efectuate de sucursala in legatura cu pretul serviciilor prestate se incadreaza in prevederile art.138 din Codul fiscal, avand exigibilitate in momentul efectuarii lor conform art.134², in luna decembrie 2010, iar conform Ordinului nr.2245/2010 TVA colectata in urma regularizarii a fost raportata la randul 15 din decont.

Motivele efectuarii ajustarilor in luna decembrie 2010 sunt: dupa efectuarea auditului intern pe anul 2008 s-a constatat ca sucursala a facturat mai mult cu euro, iar dupa efectuarea compensarilor diferenta facturata in plus a fost de euro; incepand cu data de 2 noiembrie 2009 pana la data de 19 noiembrie 2010 cand s-a ajuns la un acord au fost purtate discutii cu privire la valoarea finala a onorariului; in conformitate cu pct.20(1) si 20(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal avea obligatia ajustarii bazei impozabile si a TVA colectata aferenta noii valori a onorariului, iar potrivit art.159(2) din Codul fiscal si pct.81²(4) din Normele metodologice obligatia emiterii facturilor.

Legislatia in vigoare nu cuprinde prevederi care sa nu permita ajustarea valorii serviciilor aferente unei perioade verificate, intrucat aceasta ar intra in contradictie cu prevederile TVA privind stabilirea valorii impozabile, astfel incat sucursala si SCH nu au incalcat nicio prevedere fiscala si legala fiind indreptatite sa regularizeze valoarea serviciilor, iar autoritatile fiscale nu pot nega dreptul partilor de a stabili pretul serviciilor prestate.

Prin urmare, corectiile efectuate de sucursala faceau obiectul inspectiei fiscale desfasurate in anul 2011, avand impact asupra TVA de recuperat aferenta lunii decembrie 2010, fiind nejustificata respingerea TVA de rambursat la nivelul sucursalei, pe motiv ca facturile de regularizare sunt aferente unei perioade inchise.

2. Exercitarea dreptului de regularizare a TVA nu poate fi restrictionata, intrucat impunerea colectarii TVA la nivelul persoanei obligate la plata TVA fara acordarea dreptului de deducere la nivelul beneficiarului contravine principiului neutralitatii taxei confirmat de jurisprudenta europeana in numeroase cazuri (C-45/95, C-78/02 si C-80/02) si care se regasesc si la art.147¹ din Codul fiscal, cu privire la dreptul de ajustare a bazei impozabile si a TVA colectata in plus.

Mai mult, prin sentintele date, CEDO s-a pronuntat in domeniul legii fiscale si a dreptului statelor de a impune taxe; astfel, autoritatile fiscale romanesti nu pot obliga sucursala la plata TVA care nu se impune in cazul de fata.

3. Referitor la posibilitatea redeschiderii perioadei inchise, contestatara mentioneaza ca, in masura in care organele fiscale considera ca prin emiterea facturilor de regularizare ar trebui sa redeschida o perioada deja verificata pentru admiterea corectiei TVA colectata, rezultata in urma regularizarii onorariului pentru perioada 2007-2008, existau elemente suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii inspectiei desfasurate in anul 2009, in baza art.105 alin.3 din Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct.102.4 lit.d) din Normele metodologice de aplicare, de natura sa modifice rezultatul controlului anterior.

Redeschiderea unei perioade inchise este posibila nu numai in situatia in care ar rezulta obligatii suplimentare, ci si daca s-ar stabili sume de restituit, asa cum este in situatia de fata.

In concluzie, avand in vedere argumentele prezentate, contestatara considera ca avea dreptul conform prevederilor legale, a jurisprudentei Curtii Europene de Justitie si

a principiilor stipulate de CEDO sa emita facturile de regularizare catre SCH pentru ajustarea onorariului, sa evidentieze corectia TVA in decontul lunii decembrie 2010 si sa beneficieze de deducerea TVA rezultata din regularizare.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 , Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- | | |
|--|---------|
| - TVA stabilita suplimentar de plata | lei; |
| - TVA respinsa la rambursare | Y lei; |
| - TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata | Y1 lei; |
| - accesorii aferente TVA | Y2 lei. |

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X - Sucursala Bucuresti Romania are ca obiect de activitate "Activitati ale holdingurilor" (cod CAEN 6420) si este identificata prin CIF .

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 au efectuat inspectia fiscala partiala la X - **Sucursala Bucuresti Romania**, pentru perioada 01.09.2009-31.12.2010, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare cu control anticipat inregistrat la AFP sector 4 sub nr. , in suma de Y lei, pentru perioada septembrie 2009-decembrie 2010.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de Y lei, cu consecinta stabilirii TVA de plata in suma de Y1 lei si a accesoriilor aferente in suma de Y2 lei.

3.1. Cu privire la TVA de plata in suma de Y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca operatiunea de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata aferenta unei perioade supuse inspectiei fiscale, in sensul diminuarii TVA colectata, a fost considerata corect de organele de inspectie fiscala ca ar echivala cu reverificarea acestei perioade, in conditiile in care legislatia in vigoare nu contine prevederi care sa stabileasca neaplicarea prevederilor art.138 din Codul fiscal cu privire la ajustarea bazei de impozitare a taxei efectuata asupra unei perioade supusa unui control fiscal, iar potrivit art.105 din Codul fiscal inspectia fiscala are obligatia examinarii tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice relevante pentru impunere

In fapt, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a efectuat verificarea TVA, pentru perioada 01.09.2009-31.12.2010, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. /20.01.2011, in suma de Y lei.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA aferenta unor facturi reprezentand "onorariu gestiune" emise de X - Sucursala Bucuresti catre SCH, in perioada septembrie 2008 - decembrie 2008, in baza contractului de management incheiat in anul 1995 si stornate in decembrie 2010, ca urmare a modificarii modului de calcul al onorariului suplimentar de gestiune prevazut in contract.

In motivarea respingerii TVA, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 se precizeaza urmatoarele:

In baza decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. , organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea TVA pentru perioada 01.07.2007-31.08.2009, fiind intocmit raportul de inspectie fiscala nr. /29.10.2009 ce a stat la baza deciziei de impunere nr. , prin care s-a aprobat sucursalei rambursarea integrala a TVA, in suma de lei.

Intrucat TVA colectata aferenta anului 2008 a fost analizata la verificarea finalizata prin raportul de inspectie fiscala nr. , organele de inspectie fiscala au apreciat ca TVA colectata si stornata in luna decembrie 2010, in suma de lei si evidentiata la randul 15 "Regularizari taxa colectata" nu face obiectul inspectiei fiscale partiale efectuata pentru solutionarea decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. , in suma de Y lei.

Inspectia fiscala invoca principiul unicitatii inspectiei fiscale prevazut de art.105 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu pct.102.4 din Normele metodologice de aplicare, considerand ca in perioada 01.09.2009-31.12.2010 "nu au aparut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii controlului anterior pentru a se proceda la reverificarea societatii pentru aceeasi perioada pentru care s-au efectuat stornarile (anul 2008)", intrucat modificarea onorariului a avut loc in data de 16.10.2007, astfel incat "in anul 2008, sucursala avea poibilitatea calcularii corecte a comisionului si evidentierea acestuia in facturile emise catre SCH."

Ca urmare, prin decizia de impunere nr. F-S4 , organele de inspectie fiscala au stabilit, in temeiul art. 105 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct.102.4 din Normele metodologice de aplicare, TVA respinsa la rambursare in suma de Y lei, cu consecinta stabilirii TVA colectata suplimentar de plata in suma de Y1 lei.

Prin contestatia formulata, X - Sucursala Bucuresti motiveaza faptul ca regularizarea facturilor emise in perioada septembrie - decembrie 2008 deabia in luna decembrie 2010 s-a datorat faptului ca, acordul cu privire la valoarea finala a onorariului datorat sucursalei de catre SCH pe anii 2007 si 2008 a fost agreat de parti in data de 22 noiembrie 2010, ulterior discutiei finale pentru incheierea inspectiei fiscale, respectiv ulterior datei de 19 noiembrie 2010.

In drept, potrivit art.129, art.134 si art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128."

"Art. 134 (2) - Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata."

"Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce** în urmatoarele situatii:

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anularii totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori **în cazul în care există un acord scris între parti**, (...).”

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Normele metodologice:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidentele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.**

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a)-c) și e) din Codul fiscal. (...).”

Totodată, în ceea ce privește corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform art. 159 din Codul fiscal:

“Art. 159 - (2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, se reține că, din punct de vedere al TVA, în cazul în care a fost emisă o factura și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, baza de impozitare a TVA se reduce corespunzător, furnizorii având obligația să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, X a încheiat în data de 31.07.1995, în calitate de “companie care asigură managementul”, cu GHE Ltd., în calitate de “proprietar”, un contract de management, având ca obiect organizarea, conducerea și supravegherea activității JW, iar în data de 20.07.2000 s-a constituit Sucursala București pentru a îndeplini cerințele contractului de management.

În baza contractului încheiat, X - Sucursala București a emis către SCH, în perioada septembrie - decembrie 2008, facturi reprezentând taxa de management, din care TVA este în suma totală de lei.

Urmare stabilirii valorii finale a onorariului de gestiune, in luna decembrie 2010, Sucursala a emis catre SCH facturi de stornare a onorariului facturat in perioada septembrie-decembrie 2008 in suma totala de (-) lei, din care TVA in suma de (-) lei, suma inscrisa la randul 15 "Regularizari taxa colectata" din decontul cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata nr. /20.01.2011 lei, care a facut obiectul inspectiei fiscale, cu semnul minus.

Referitor la stornarea facturilor emise in anul 2008, in luna decembrie 2010, prin nota explicativa din data de 25.05.2011 se precizeaza ca:

"Discutiile dintre societatea mama si SCH au avut loc incepand cu mai 2009 cand s-a obtinut raportul final al auditorilor si a permis obtinerea profitului consolidat. Finalizarea a avut loc in 19 noiembrie 2010 si este conform minutei de la intalnire."

Prin raportul de inspectie fiscala F-S4 s-a stabilit ca suma stornata reprezinta TVA aferenta facturilor emise in anul 2008 ce au facut obiectul inspectiei fiscale anterioare, finalizata prin RIF nr. /29.10.2009 intocmit de AFP sector 5.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, intrucat TVA colectata aferenta anului 2008 a facut obiectul inspectiei fiscale partiale anterioare, TVA colectata stornata in luna decembrie 2010 in suma de (-) lei nu face obiectul prezentei inspectii fiscale, intrucat "pentru perioada 01.09.2009-31.12.2010 nu au aparut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii controlului anterior pentru aceeasi perioada pentru care s-au efectuat stornarile", fiind invocat principiul unicitatii inspectiei fiscale, potrivit caruia inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit sau taxa si pentru fiecare perioada supusa inspectiei fiscale si numai prin exceptie, legiuitorul a prevazut posibilitatea verificarii unei perioade deja controlate.

Motivatia a fost aceea ca, modul de calcul al onorariului suplimentar de gestiune prevazut in contractul de servicii internationale incheiat intre X - Sucursala Bucuresti si SCH a fost modificat prin Amendament la contractul de gestiune in data de 16.10.2007, astfel incat sucursala avea posibilitatea calcularii corecte a comisionului si evidentierea acestuia in facturile emise catre SCH.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca:

"(1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...).

(3) Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora"

si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale. (...).

102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura 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;** (...).

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedura 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.”

Prin urmare, potrivit art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscală, organul fiscal poate decide, în anumite condiții, reverificarea unei perioade, care trebuie să fie interpretată prin prisma principiului exercitării de către organul fiscal a dreptului de apreciere instituit prin art.6 din Codul de procedura fiscală, conform căruia acesta îndreptățit să aprecieze, în limita atribuțiilor și competențelor ce îi revin, asupra relevanței stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, dar și a principiului rolului activ instituit prin art.7 din același act normativ, inclusiv în ceea ce privește determinarea corectă a situației contribuabilului (art.7 alin.2).

În speta, organul fiscal avea posibilitatea să decidă asupra reverificării perioadei supusă anterior inspecției fiscale parțiale, în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale regelementat prin art.91-93 din Codul de procedura fiscală, dacă constată că datele suplimentare sunt de natură să influențeze obligațiile fiscale stabilite anterior.

În același sens s-a pronunțat Direcția Generală Metodologiei Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul ANAF, prin adresă nr. /03.01.2012, înregistrată la DGFPMB sub nr. /04.01.2012.

Se reține că, organele de inspecție fiscală s-au rezumat numai la constatarea că TVA colectată aferentă anului 2008, stornată în anul 2010 a făcut obiectul inspecției fiscale parțiale anterioare materializată în RIF nr. /29.10.2009, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. /29.10.2009, prin care s-a rambursat integral TVA solicitată la rambursare în suma de lei, invocând principiul unicității inspecției fiscale prevăzut de art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscală și faptul că nu au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării controlului anterior, pentru aceeași perioadă pentru care s-au efectuat stornările, fără a fi analizată operațiunea în integralitatea ei, precum și tratamentul fiscal aplicabil acesteia, în condițiile în care informațiile de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior sunt reprezentate tocmai de operațiunea de stornare a TVA aferentă facturilor emise în anul 2008, în luna decembrie 2010.

Totodată, este nejustificată invocarea de către inspecția fiscală ca motivatie pentru neacceptarea operațiunii de stornare și pentru respingerea rambursării TVA, a necontestării deciziei de impunere nr. /29.10.2009, având în vedere faptul că prin această decizie a fost rambursată în integralitate TVA solicitată la rambursare și, ca atare nu existau motive de contestare.

Asa cum s-a reținut anterior, potrivit art.138 lit.b) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul anularii totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între

parti, iar potrivit art.159 alin.(2) din Codul fiscal, in vigoare la data stornarii facturilor emise anterior, in situatiile prevazute la art.138 din Codul fiscal, stornarea facturilor emise in anul 2008 ca urmare a modificarii onorariului suplimentar de gestiune pentru acest an, se realizeaza prin emiterea unor noi facturi care contin informatiile din facturile initiale cu semnul minus.

Prin adresa nr. 905269/03.01.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr. 604/04.01.2012, Directia Generala Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul ANAF se precizeaza urmatoarele:

“(...) Raportat la situatia de fapt si in conditiile in care Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu cuprind prevederi care sa stabileasca neaplicarea prevederilor art.138 din Codul fiscal daca operatiunea pentru care trebuie ajustata baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata a fost efectuata intr-o perioada supusa unui control fiscal apreciem ca, organul fiscal, **putea sa decida** reverificarea unei anumite perioade **daca**, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, **au aparut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali** la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care au influentat rezultatele acestora. Aceste **date suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale** la contribuabil, rezulta tocmai din obtinerea in cursul **inspectiei fiscale** finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 65/30.06.2011, **a unor informatii de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior** prin efectuarea in luna decembrie 2010 a unor stornari aferente TVA colectata din anul 2008, cu emiterea facturilor corespunzatoare.”

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate, precum si prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”* se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca *“prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**”*

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 *“decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y lei si TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea taxei pe valoarea adaugata, in functie de situatia de fapt, de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor, in ceea ce priveste regularizarea TVA aferenta facturilor emise in anul 2008, in anul 2010, avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

3.2. Cu privire la accesorii in suma de Y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA pentru care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-S4

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , Administratia Finantelor Publice sector 4 a comunicat societatii accesorii in suma de Y2 lei, reprezentand dobanzi in suma de Y2-1 lei si penalitati de intarziere in suma de Y2-2 lei aferente TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei, calculate pentru perioada 26.01.2011-31.05.2011.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriiilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

(...)

(4) Dobanzile se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) In situatia in care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative in raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de intarziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art. 120¹ - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.“

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea dobanzilor si penalitatilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept **accessorium sequitur principalem**. Intrucat in sarcina contestatarei a fost stabilit TVA de plata pentru care urmeaza a se reface controlul, se vor aplica si pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind

Codul de procedura fiscala, republicata, si se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , cu privire la dobânzi si penalitati de intarziere in suma de Y2 lei, aferente TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei, in conformitate cu cele retinute la pct.3.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.129, art.134, art.138 si art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 20 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.105, art. 119, art.120, art. 120¹, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1, pct.102.4 si pct.102.6 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004 si pct.11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

DECIDE

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y lei si pentru TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de Y1 lei si pentru accesorii in suma de Y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

