

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 181 /2006
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. X S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, prin adresa din data de 26.09.2005, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in data de **27.09.2005**, asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**, impotriva Deciziei de impunere din data de 22.07.2005 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 22.07.2005 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice a - Activitatea de inspectie fiscala.

Contestatia are ca obiect suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, asa cum rezulta din data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv 25.07.2005, fapt mentionat in Referatul cu propuneri de solutionarea contestatiei intocmit de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala si din data depunerii contestatiei, respectiv 24.08.2005, asa cum reiese din stampila registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. X S.A. contesta Decizia de impunere din data de 22.07.2005 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 22.07.2005, precizand urmatoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2005 organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X S.A. a beneficiat de amanare si suspendare la plata a TVA, astfel:

- TVA suspendat la plata in vama conform certificatului din data de 02.04.2003, cu termen scadent la data de 30.11.2004;
- TVA a carei exigibilitate a fost amanata conform certificatului din data de 13.09.2003, cu termen scadent la data de 30.11.2004.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inclus in decontul lunii octombrie 2004, inregistrat la Administratia Finantelor Publice in data de 24.11.2004, cu titlu de TVA colectata si a compensat-o cu TVA de rambursat considerand, in acest fel, stinsa obligatia de plata a TVA catre bugetul de stat.

Organele de inspectie fiscala nu au recunoscut stingerea obligatiei de plata a TVA considerand ca TVA inscrisa in certificatul de suspendare devine deductibila la data platii efective in conformitate cu art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 si TVA inscrisa in certificatul de amanare devine deductibila la data achitarii direct catre bugetul de stat, conform pct.67 alin.1 lit.a) din Hotararea Guvernului nr.44/2004, fapt pentru care prin Decizia de impunere nr.74/27.04.2005 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2005, s-au stabilit in sarcina contestatoarei obligatia de plata cu titlu de TVA, precum si dobanzi si penalitati aferente calculate pana la data de 26.04.2005.

Ulterior acestui control, Administratia Finantelor Publice a emis Nota de compensare din data de 06.05.2005, in baza Deciziei de rambursare din data de 06.05.2005, prin care s-a aprobat compensarea cu alte obligatii de plata la bugetul de stat, intrucat Decontul de TVA cu suma negativa din data de 24.11.2004 a fost calificat de organul fiscal drept cerere de rambursare a platitorului.

Avand in vedere Nota de compensare, contestatoarea a inclus suma cu titlu de TVA deductibil, in decontul de TVA din data de 27.06.2005 aferent lunii mai 2005, iar pentru solutionarea acestui decont s-a efectuat un alt control care s-a finalizat prin Raportul de inspectie fiscala din data de 22.07.2005 prin care s-a stabilit ca suma nu poate fi considerata TVA deductibila in conditiile in care pct.65 din Normele

metodologice mentioneaza ca orice diferenta de TVA de plata constatata de organele de inspectie fiscala nu se include in deconturile de TVA.

In baza Raportului de inspectie fiscala din data de 22.07.2005, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere din data de 22.07.2005 prin care a fost respinsa la rambursare TVA.

In ceea ce priveste nasterea dreptului de deducere a TVA, contestatoarea precizeaza ca in conformitate cu art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003, TVA devine deductibila la data platii efective pentru bunurile importate pana la 31 decembrie 2003, in baza certificatelor de suspendare a TVA, pentru care termenul de plata intervine dupa data de 1 ianuarie 2004, inclusiv.

De asemenea, potrivit art.161 alin.2 din Legea nr.571/2003 si pct.67 alin.1 lit.a) din Hotararea Guvernului nr.44/2004, beneficiarii certificatelor pentru amanarea exigibilitatii TVA au obligatia sa achite TVA direct la bugetul de stat, nu mai tarziu de data inscrisa in certificatul de amanare a exigibilitatii TVA.

In consecinta, in baza Notei de compensare din data de 06.05.2005 contestatoarea a considerat stinsa obligatia de plata a TVA si in conformitate cu dispozitiile art.149 din Legea nr.571/2003 care prevede procedura de regularizare si rambursare a TVA prin decont, a inclus suma cu titlu de TVA deductibil in decontul de TVA aferent lunii mai 2005 si a solicitat-o la rambursare.

Referitor la obligatia de plata a TVA la bugetul de stat, contestatoarea precizeaza ca, in conformitate cu art.157 si art.158 din Legea nr.571/2003, persoanele obligate la plata taxei, trebuie sa achite TVA datorata, care este stabilita prin decontul intocmit pentru fiecare perioada fiscala si ca orice diferente de TVA de plata, constatate de catre organele de inspectie fiscala, nu se includ in deconturile de TVA.

S.C. X S.A. sustine ca prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2005 organele de inspectie fiscala nu au stabilit o diferenta de TVA de plata, ci doar au constatat nedeductibilitatea TVA. De asemenea, contestatoarea precizeaza ca s-a creat o confuzie intre stabilirea momentului in care avea dreptul sa deduca TVA, prin plata efectiva la bugetul de stat, in cazul particular al amanarii si suspendari la plata TVA si momentul stabilirii diferentei de TVA de plata care a fost determinata prin decontul intocmit pentru fiecare perioada fiscala.

In consecinta, societatea contestatoare considera ca in mod gresit s-a respins la rambursare TVA, intrucat aceasta suma este TVA deductibila prin plata efectiva catre bugetul de stat, stingerea obligatiei de plata fiind recunoscuta de organele fiscale conform Notei de compensare

din data de 06.05.2005 emisa de Administratia Finantelor Publice si prin urmare, nu reprezinta o diferenta de TVA de plata si nu are cum sa atraga aplicarea pct.65 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 care are in vedere o cu totul alta ipoteza.

II.Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.07.2005, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala a fost efectuata in vederea solutionarii decontului de TVA din data de 27.06.2005 aferent lunii mai 2005 in care societatea a in scris soldul negativ de TVA. Ultima verificare de fond a fost finalizata prin Raportul de inspectie fiscala inchiat la data de 27.04.2005 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere din data de 27.04.2005 prin care s-a stabilit in sarcina societatii ca obligatie suplimentara de plata reprezentand:

- TVA suspendata la plata in vama cu termen scadent 30.11.2004;
- TVA a carei exigibilitate a fost amanata cu termen scadent 30.11.2004.

Prin nota privind restituirile unor sume de la bugetul de stat din data de 06.05.2005 transmisa de Administratia Finantelor Publice s-a comunicat societatii compensarea TVA de rambursat pe luna octombrie 2004 cu alte datorii.

S.C. X S.A. a inregistrat si a preluat in decontul de TVA din luna mai 2005 diferenta stabilita prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2005 reprezentand TVA si a solicitat-o la rambursare.

In conformitate cu pct.65 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, orice diferenta de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala nu se include in deconturile de TVA si in consecinta nu poate fi dedusa .

La data de 31.05.2005 situatia TVA de rambursat stabilita este urmatoarea:

- TVA solicitata la rambursare;
- TVA respinsa la rambursare;**
- TVA de reportat;
- TVA posibil a fi rambursat.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 22.07.2005 organele de inspectie fiscala au emis decizie de impunere pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

In fapt, societatea a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata din data de 27.06.2005 aferent lunii mai 2005, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In baza acestei solicitari organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 22.06.2005, prin care au respins la rambursare o parte din suma solicitata si au acordat drept de rambursare pentru diferenta de suma.

Organele de inspectie fiscala in baza acestui raport de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere din datat de 22.07.2005, contestata de societate, in care au mentionat "TVA respins la rambursare".

Ulterior, in data de 23.08.2005, organele fiscale ale Directiei generale a finantelor publice au emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata din data de 23.08.2005 pentru suma aprobata la rambursare prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 22.06.2005, titlu de creanta care nu este contestat, asa cum rezulta si din adresele societatii din data de 31.10.2005 si si data de 01.02.2006

In drept, potrivit art. 82 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

Avand in vedere art.92 alin.(3) lit.e din ordonanta mai sus mentionata, in care se specifica:

"(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:[...]

e)stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plată,

precum si prevederile punctului 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 :

"Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a)decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;"

coroborat cu art.85 lit.a) din acelasi act normativ care precizeaza:

"Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:[...]

a)deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;[...]"

Rezulta ca decizia de impunere, ca titlu de creanta, se emite doar pentru diferente de obligatii fiscale de plata. In acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care expliciteaza modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

In cazul in care in urma verificarilor nu au fost stabilite diferente reprezentand obligatii de plata, iar suma solicitata la rambursare a fost aprobata integral sau partial, **se va emite numai decizie de rambursare.**

Or, se retine ca, prin Raportul de inspectie fiscala din data de 22.06.2005 din suma solicitata la rambursare organele de inspectie fiscala au respins la rambursare o parte din suma si au acordat drept de rambursare pentru diferenta de suma solicitata nefiind calculate obligatii fiscale de plata pentru care sa se emita decizie de impunere ca titlu de creanta.

In consecinta, titlul de creanta ce trebuia emis in urma verificarii este doar decizia de rambursare pentru suma care s-a admis la rambursare conform procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata reglementata de Ordinul ministrului finantelor publice nr.338/2004 si nu decizie de impunere in care sa mentioneze in mod eronat **TVA respinsa la rambursare.**

Potrivit acestei proceduri organele de inspectie fiscala transmit raportul de inspectie fiscala compartimentului de specialitate in vederea emiterii deciziei de rambursare, care reprezinta titlu de creanta in speta, susceptibil de a fi contestat potrivit prevederilor art.174 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

De altfel, din documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala din data de 22.07.2005, de catre organele fiscale ale Directiei generale a finantelor publice si Decizie de rambursare a taxei pe valoarea adaugata din data de 23.08.2005 pentru suma aprobata la rambursare, titlu de creanta pe care societatea nu intelege sa-l contestate asa cum rezulta si din adresele contestatoarei din data de 31.10.2005 si din data de 01.02.2006, anexate in copie la dosarul cauzei.

Avand in vedere cele retinute mai sus, precum si prevederile art.182 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza :

“Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

se va anula Decizia de impunere din data de 22.07.2005 privind obligatiile fiscale stabilite de catre organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala din data de 22.07.2005, avand in vedere ca in solutionarea aceluiasi decont cu sume negative de TVA, cu optiune de rambursare si in baza aceleiasi constatari au fost emise doua titluri de creanta, unul de impunere si unul de rambursare .

Mai mult, avand in vedere faptul ca potrivit principiului executarii « ex officio », orice act administrativ fiscal este susceptibil de pus in executare, in speta, decizia de impunere emisa nu isi atinge finalitatea executorie, intrucat nu stabileste obligatii de plata catre buget si nu reprezinta nici « instiintare de plata » potrivit art.83 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

In mod eronat a inteles contestatoarea faptul ca nu ar avea posibilitatea de a contesta o masura dispusa printr-un act emis anterior fapt care ar duce la situatia absurda « de a fi obligata sa astepte la nesfarsit pentru contestarea acestuia si sa prevada faptul ca ulterior se va mai emite un alt act administrativ fiscal », pentru ca, in speta societatea nu se afla in situatia descrisa.

Referitor la sustinerea contestatoarei din adresa de raspuns din data de 31.10.2005 potrivit careia anulara deciziei de impunere va duce si la anulara deciziei de rambursare intrucat acesta este un act subsecvent, nu poate fi retinut de catre organul de solutionare, intrucat decizia de impunere in cauza a fost anulata pe cale de exceptie fara a se analiza fondul cauzei, avand in vedere faptul ca, pentru considerentele aratate, decizia de impunere se emite pentru obligatii de plata, iar in speta, societatii nu i s-au stabilit obligatii de plata, ci taxa pe valoarea adaugata de rambursat, decizia de rambursare fiind, in consecinta, actul administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere care produce efecte juridice fata de contribuabil.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.82, art. 85 lit.a) si art.106 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a Ordinului ministrului finantelor publice nr.338/2004 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare si art 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

Anulara Deciziei de impunere din data de 22.07.2005 reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.