

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2006

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A. ,
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel in raport de data emiterii deciziei de impunere, contestatia a fost depusa la Ministerul Finantelor Publice, Directia controlului financiar fiscal, conform stampilei acestei institutii.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.A.** precizeaza ca taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare reprezinta taxa achitata de societate furnizorilor de concentrate miniere si care a fost cuprinsa in documente fiscale legal intocmite, respectiv facturi fiscale.

Prevederile art. 2 alin. (3) si alin. (4) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1846/2003 nu sunt aplicabile in cazul relatiilor

comerciale dintre **S.C. X S.A.** si furnizorii de concentrate miniere deoarece in contractele comerciale incheiate nu se prevede ca exportul sa fie efectuat de la producator. Toate operatiunile de export (pregatire, incarcare, formalitati de vamuire) sunt efectuate de personalul societatii.

Intr-adevar in cazul furnizorilor S.C. M S.A. si S.C. B S.A. livrarile de export se efectueaza din localitatile unde isi desfasoara activitatea aceste societati pentru ca **S.C. X S.A.** nu isi permite sa efectueze cheltuieli suplimentare pentru transportul acestora de unde sa fie exportate.

Taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare este cuvenita societatii, aceasta fiind achitata furnizorilor care, prin deconturile depuse la organele fiscale teritoriale si-au creat obligatii fata de bugetul statului, care nu a fost prejudiciat.

In conformitate cu prevederile art. 145 alin. (4) din Codul fiscal dreptul de deducere se acorda oricarei persoane impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata prevazut la alin. (3) daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii pentru realizarea urmatoarelor operatiuni:

a) livrari de bunuri si/sau prestari de servicii scutite de taxa pe valoarea adaugata, prevazute la art. 143 alin. (1) si la art. 144 alin. (1).

S.C. X S.A. a incercat sa puna in aplicare prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1846/2003, solicitand celor doi furnizori S.C. M S.A. si S.C. B S.A. ca facturarea concentratelor sa se faca fara taxa pe valoarea adaugata. Raspunsul celor doua societati a fost negativ, motivand ca in contractele incheiate nu se specifica "concentratul minier va fi exportat si ca exportul se va face de la producator".

II. Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal s-au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, aferenta perioadei fiscale de la 01.09.2005 la 30.09.2005, societatea fiind in situatia de rambursare a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

Directia controlului fiscal a realizat o informare catre Ministerul Finantelor Publice, Directia generala de inspectie financiar fiscala asupra operatiunilor efectuate de **S.C. X S.A.** cu privire la modalitatea de achizitionare a concentratelor de minereu de la diversi furnizori din tara si exportul acestora, propunand facturarea de catre

furnizor a concentratului in conditii de operatiuni scutite cu drept de deducere si/sau aplicarea taxarii inverse.

Ministerul Finantelor Publice specifica ca si aplicabilitate pentru speta descrisa prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1846/2003 art. 2 alin. (4) pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri si prevederile art. 143 alin. (1) si art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Directia controlului fiscal a adus la cunostinta societatii punctul de vedere exprimat de Ministerul Finantelor Publice, realizandu-se, totodata, informarea Directiilor generale a finantelor publice a judetelor de unde **S.C. X S.A.** achizitioneaza concentratul, pentru punerea in aplicare a respectivelor prevederi.

Avand in vedere cele precizate mai sus, taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare aferenta lunii septembrie 2005 inscrisa in decont se respinge la rambursare urmand a fi aplicate de catre **S.C. X S.A.** prevederile art. 143 alin. (1) si art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala, se retine:

1. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia organele de inspectie fiscala au dispus diminuarea integrala a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii septembrie 2005, intrucat pentru operatiunile de achizitie de minereuri si concentrate neferoase in vederea realizarii operatiunilor de export, daca transportul bunurilor catre beneficiarul extern se face direct de la producator, scutirea se aplica atat la exportator cat si la producator.

In drept, potrivit art. 179 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze **“contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...].”**

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a 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 în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina **S.C. X S.A.** prin Dispozitia nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art. 179 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care precizeaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, 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, organele de inspectie fiscala au emis decizie de impunere pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

În fapt, societatea a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii septembrie 2005, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată.

În baza acestei solicitări organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice, Activitatea de control fiscal au întocmit Raportul de inspecție fiscală, prin care au respins la rambursare întreaga sumă solicitată de **S.C. X S.A.**

Organele de inspecție fiscală în baza acestui raport de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere, contestată de societate, prin care au stabilit ca obligație fiscală suplimentară taxa pe valoarea adăugată, completând totodată și rubrica privind "soluționarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare", respectiv suma solicitată la rambursare și respinsă în totalitate.

În drept, art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 79 alin. (2) și art. 83 alin. (4);

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată."

Punctul 107.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

"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" iar la art. 84 alin. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează:

"Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora."

In aplicarea acestor prevederi legale prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului « **Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala** », care potrivit art. 3 din ordin se emite « **in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare** » si « **are rol si de decizie de rambursare** ».

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost incheiat in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2005.

Se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de achizitie de minereuri si concentrate neferoase, solicitata la rambursare de catre **S.C. X S.A.** prin decontul aferent lunii septembrie 2005, a fost respinsa la rambursare in totalitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica « **obligatii fiscale suplimentare** », respectiv punctul 2.1.1 cu taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta decizia de impunere isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, pct. 2.1.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata** ceea ce nu este cazul in speta.

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 explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca decizia de impunere nu este intocmita conform Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 precum si prevederile art. 183 alin. 5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala,

republicata, care precizeaza ca **“Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”**, se va anula pct. 2.1.1 din Decizia de impunere pentru obligatia fiscala suplimentara care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

De asemenea, potrivit pct. 5.4. din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003:

“Competenta de solutionare este data de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributi stabilite de plata de catre organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobat la rambursare, respectiv restituire, dupa caz.”

Astfel, asa cum se precizeaza si in ordin **“atunci când, ca urmare a solutionării deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, rezultă diferente de TVA nedeductibil si/sau colectat în cuantum egal cu TVA-ul solicitat la rambursare, competenta de solutionare a deciziei de rambursare apartine organelor specializate de solutionare, constituite la nivel teritorial”**.

Avand in vedere ca in privinta competentei de solutionare relevanta este **suma aprobata la rambursare**, in speta au **rezultat diferente de taxa pe valoarea adaugata nedeductibila în cuantum egal cu taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare**, se retine faptul ca **competenta de solutionare a deciziei de rambursare apartine organelor specializate de solutionare, constituite la nivel teritorial**.

Prin urmare pentru punctul 3 respectiv "Solutionarea decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" din decizia de impunere, dosarul cauzei se transmite Directiei generale a finantelor publice pentru solutionarea contestatiei, potrivit competentei materiale reglementata de pct. 5.4 din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 5.4. din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului

nr.92/2003, Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 si art 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Transmiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal spre competenta solutionare.

2. Anularea punctului 2.1.1 al Deciziei de impunere emisa de Directia generala a finantelor publice pentru taxa pe valoarea adaugata.

3. Transmiterea dosarului cauzei pentru punctul 3 al Deciziei de impunere, Directiei generale a finantelor publice pentru solutionarea contestatiei, potrivit competentei materiale reglementata de pct. 5.4 din Ordinul nr. 519/2005 al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003.

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

