

DECIZIA nr. _____/_____ privind
solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de Administratia sector 2 a Finantelor Publice, prin adresele nr. X si nr. X, inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. X si sub nr. X, asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L., cu domiciliul fiscal in X, reprezentata legal de domnul X, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de Administratia sector 2 a Finantelor Publice, in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care a fost respinsa la rambursare TVA in suma de X lei, din care societatea contesta suma de X lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (2) lit. (a) si art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. X S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. S.C. X S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Administratia sector 2 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de X lei.

Societatea mentioneaza ca a depus spre solutionare la administratia Sector 2 a Finantelor Publice, Decontul de TVA aferent trim. X prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma de X lei.

Contestatarul sustine ca potrivit prevederilor art.135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, "Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire", suma de X lei TVA de recuperat, inregistrata de societate la data de X conform evidentelor contabile si Decontului de TVA, aferent X, nu s-a prescis.

Contestatarul sustine ca dreptul SC X SRL de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale reprezentand TVA, se prescrie incepand cu decontul trim. IV 2009 si ca in fapt, termenul de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat

nastere dreptul la compensare sau restituire, curge incepand cu decontul de TVA aferent trim IV 2009 calculat astfel :

- Decontul TVA X – termenul de depunere al decontului de TVA X

- Termenul de cinci ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire, la care societatea comerciala are dreptul de compensare sau restituire este data de X (anul urmator anului X cand societatea comerciala a depus si inregistrat la organul fiscal teritorial) iar cei 5 ani incep sa curga cu acest termen respectiv perioada X – X.

In concluzie, contestatara sustine ca decontul de TVA corespunzator trim. III X care contine TVA de recuperat, inregistrata de societate la data de X, are drept de rambursare, suma de X lei nefiind prescisa din punct de vedere al prevederilor art.135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscal republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, contestatara sustine ca din anexa 3 parte integranta din Raportul de inspectie fiscala nr. x si din Decontul de TVA corespunzator trim. IV X, rezulta ca, societatea desi a inregistrat in sold sume negative de TVA la sfarsitul fiecărei perioade de raportare, au existat trimestre in care aceasta a inregistrat taxa de plata in perioada de raportare (de exemplu: trim. IV X pentru suma de X lei), situatie in care taxa pe valoare adugata de rambursat existenta in soldul trimestrului precedent trim. III X, a fost compensata cu taxa pe valoarea adaugata de plata din trimestrul de raportare (trim. IV X).

Ca urmare, contestatara sustine ca soldul sumei negative de TVA la sfarsitul trim. III X (X), in suma de X lei, se afla in interiorul dreptului de prescriptie al societatii in ceea ce priveste solicitarea rambursarii de TVA si nu in afara dreptului de prescriptie a TVA solicitata la rambursare de societate.

In concluzie contestatara solicita anulara sumei de X lei reprezentand taxa pe valoare adaugata de recuperat inregistrata la data de X stabilita de organele de control, avand ca temei legal prescrierea sumei de TVA, interpretarea art.135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscal republicata cu modificarile si completarile ulterioare, aplicata de catre echipa de inspectie fiscala fiind eronata si fara temei legal.

Totodata raportat la termenul de prescriptie al actiunii organelor fiscale privind perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, contestatara invoca dispozitiile art. 21, 23, 91, 231 din Ordonanța Guvenului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara sustine ca acest termen incepe sa curga de la data de XX (decont TVA aferent trim IV X) si cuprinde ca perioada de inceput a inspectiei fiscale din punct de vedere a TVA, in conditiile in care contribuabilul are ca perioada fiscala trimestrul calendaristic, trim.IV X respectiv XX - X.

Ca urmare, contestatara sustine ca creanta fiscala invocata de catre organele de control in suma de X lei, constituindu-se anterior trim. IV X, repectiv la data depunerii Decontului de TVA corespunzator trim. III X cu termen de depunere XX nu mai poate face obiectul unei inspectii fiscale in anul X, asa cum s-a procedat de catre organele de control conform Deciziei de impunere nr. x si in fapt, organul fiscal pierde dreptul de a mai efectua inspectia fiscala asupra perioadei incepand cu trim. III X, sumele solicitate la rambursare din Decontul de TVA aferent trim. III X (in speta x lei).

In opinia societatii, inspectia fiscala se putea efectua numai asupra operatiunilor derulate de SC X SRL in perioada XX - X iar prin Decizia de impunere nr. x nu se puteau stabili obligatii sulimentare de plata decat in cadrul acestei perioade si nu anterior.

Contestatară susține ca suma de X lei reprezentând soldul sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare, înscrisă în Decontul de TVA corespunzător trim. III X trebuie să fie acceptată la rambursat de către organele fiscale, ea provenind dintr-o perioadă de inspecție fiscală situată în afara dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Contestatară precizează că în conformitate cu prevederile art. 103 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare perioadă supusă verificării.

Pentru aceste considerente, S.C. X S.R.L. solicită admiterea contestației parțiale și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. X pentru suma de X lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată de recuperat înregistrată la data de X conform decontului de TVA aferent trim. III X.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă pentru S.C. X S.R.L., prin care a fost respinsă la rambursare TVA în suma de X lei, din care societatea contestă suma de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA existentă în sold la data de X era prescris în raport cu data solicitării rambursării la X.

În fapt, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, a efectuat inspecția fiscală parțială la societatea contestată, în vederea soluționării solicitării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de X lei, înscrisă în decontul de taxă pe valoarea adăugată înregistrat la Administrația sectorului 2 a Finanțelor Publice sub nr. X, perioada supusă verificării pentru taxa pe valoare adăugată a fost XX - X.

La data de X, societatea înregistrează în soldul contului 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat", suma de X lei, din care:

- X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de recuperat înregistrată la data de X;
- X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de recuperat înregistrată în perioada XX - X.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul la rambursare TVA în suma de X lei, întrucât dreptul de a cere rambursarea s-a prescris la data de X.

În drept, cu privire la prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea, sunt aplicabile prevederile art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

Fata de dispozițiile legale menționate anterior se reține că, în ceea ce privește dreptul de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, începând cu anul 2004 termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul de compensare sau de restituire.

De asemenea, în speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 231 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Se reține că aceste dispoziții tranzitorii reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare, pentru care legișorul a statuat că rămân supuse acestor norme, legea veche ultraactivând pentru calculul termenelor de prescripție.

În ceea ce privește obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

”Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

Totodată, art. 21 și art. 23 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

”Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;”.

”Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată;”.

De asemenea, în analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au ținut cont și de dispozițiile Deciziei nr. 1/2012 emisă de Comisia fiscală centrală, cu privire la aplicarea unitară a prevederilor art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au încheiat în cursul anului 2004, în condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în perioadele fiscale următoare, se împlineste la 31.12.2009, cu excepția perioadelor fiscale de raportare care s-au încheiat la 31.12.2004, pentru care prescripția se împlineste la 31.12.X, dacă până la împlinirea acestor termene nu a intervenit o cauză de întrerupere sau suspendare”.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“Art. 147³. [...]

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, raportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot raporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se raportează în perioada fiscală următoare.

[...]

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Conform acestor prevederi legale, se reține că, în cazul taxei pe valoarea adăugată, pe baza decontului privind operațiile realizate se stabilește TVA de plată sau de recuperat.

În acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibile și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor.

De asemenea, după determinarea taxei de plată cumulată sau a sumei negative a taxei cumulată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările legale, prin decontul de taxă, astfel stabilind soldul taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei.

Se retine si faptul ca in cazul taxei pe valoarea adaugata de rambursat regularizarea acesteia se poate face, fie de contribuabili prin compensarea efectuata prin decontul de taxa pe valoarea adaugata cu taxa de plata rezultata din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor urmatoare, fara avizul organului fiscal, fie de catre organele fiscale, prin compensarea din oficiu sau prin solicitarea adresata in scris, fie prin rambursare de catre organele fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- societatea a depus decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. X, prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferent trimestrului X, in suma de X lei;
- din totalul sumei solicitate la rambursare, suma de X lei provine din soldul de rambursat la data de X;
- termenul de depunere la organul fiscal, a Decontului de TVA corespunzator trim. III X pentru suma de X lei este 25 octombrie X;
- in perioada XX - X, societatea desi a inregistrat in sold sume negative de TVA la sfarsitul fiecarei perioade de raportare, cu exceptia trimestrului IV X, in care a inregistrat taxa de plata in perioada de raportare de X lei, situatie in care taxa pe valoarea adaugata de rambursat existenta in soldul lunii precedente a fost compensat cu taxa pe valoarea adaugata de plata din luna de raportare.

Avand in vedere cele precizate si prevederile legale sus mentionate, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, existenta in sold la X, s-a prescris la data de X, stabilit astfel:

- Decontul TVA trim. III X – termenul de depunere al decontului de TVA XX;
- Termenul de cinci ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire, la care societatea comerciala are dreptul de compensare sau restituire este data de X (anul urmator anului X cand societatea comerciala a depus si inregistrat decontul la organul fiscal teritorial) iar cei 5 ani incep sa curga cu acest termen respectiv perioada X – X.

Referitor la afirmatiile contestarei cum ca, taxa pe valoarea adaugata de recuperat de X lei constituindu-se anterior trim. IV X, respectiv la data depunerii Decontului de TVA corespunzator trim. III X, cu termen de depunere XX, nu mai poate face obiectul unei inspectii fiscale in anul X, organul fiscal pierzand dreptul de a mai efectua inspectia fiscala asupra perioadei anterioare trim. IV X, potrivit art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile completarile ulterioare, mentionam urmatoarele:

- inspectia fiscala s-a efectuat, asa cum rezulta si din avizul de inspectie fiscala nr. F-x, numai asupra operatiunilor derulate de S.C. X S.R.L., in perioada XX - X;
- inspectia fiscala partiala a avut ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii deconturilor de taxa pe valoarea adaugata intocmite pentru perioada trimestrului IV X - X;
- organul fiscal a sanctionat doar inscrierea in decontul de TVA intocmit pentru trimestrul IV X a sumei de X lei, reprezentand soldul sumei negative a TVA la sfarsitul perioadei de raportare pentru trimestrul III X, pentru care se prescisesse dreptul contribuabilului de a cere compensarea sau restituirea potrivit prevederilor legale sus mentionate.

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare in suma de X lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor

legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 21, art. 23, art. 91, art. 135 și art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Decizia nr. 1/2012 emisă de Comisia fiscală centrală, cu privire la aplicarea unitară a prevederilor art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, art. 268, art. 269, art. 270, art. 272, art. 279, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea, ca neintemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, prin care a fost respinsă la rambursare TVA în suma de **X lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București sau Tribunalul Ilfov.