

## **D E C I Z I A nr. 2441/781/17.09.2014**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr....., sc....., et....., ap....., cam....., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL și semnătura dlui. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

**I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., susține următoarele:**

Petenta arată că societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, cererea de rambursare s-a depus în termenul legal de 25 zile, în luna ianuarie 2014, respectiv la data de 27 ianuarie 2014.

Petenta susține că dacă decontul nu poate fi depus decât la finalul perioadei de raportare, adică până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale, cererea de rambursare nu poate fi considerată ca prescrisă, deoarece ea s-a întocmit în conformitate cu prevederile legale.

Altfel spus, cererea de rambursare privește sume care nu s-au prescris în termen de 5 ani, care însă au fost solicitate în condițiile legii.

Mai mult, petenta susține că dreptul de restituire a TVA pentru sumele aferente trimestrului octombrie - decembrie 2008, potrivit art.135 din OG92/2003 se prescrie în 5 ani de la data de 01 ianuarie 2010, an următor celui în care a luat naștere dreptul de a cere restituire, adică 25 ianuarie 2009.

În acest context, petenta susține că respingerea de la rambursare a sumei de ... lei, este nelegală, suma a cărei restituire se solicită nefiind prescrisă.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală la SC X SRL din ..., pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare înregistrat la AJFP ... sub nr. .../27.01.2014, pentru suma de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscale au menționat faptul că, societatea nu a mai fost verificată fiscal pe linie de TVA de la înființare, fapt pentru care soldul TVA-ului de recuperat aferent anului 2008 în sumă de ... lei este prescris, conform art.135 și art.147<sup>1</sup> alin.(2) privind Codul de Procedură Fiscală, care arată că 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.

Astfel, ca urmare a constatărilor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr....., sc....., et....., ap....., cam....., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator.

Cauza supusă soluționării este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA existentă în sold la data de 31.12.2008 era prescris la data efectuării inspecției fiscale.

În fapt, SC X SRL a înregistrat la AJFP ... sub nr. .../27.01.2014, decontul de TVA cu opțiune de rambursare, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare, în sumă de ... lei.

Din TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA mai sus menționat, suma de ... lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul la rambursarea TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA aflată în sold la data de 31.12.2008, întrucât soldul TVA-ului de recuperat aferent anului 2008, în sumă

de ... lei este prescris, în conformitate cu prevederile art.135 și art.147<sup>1</sup> alin.(2) privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că, cererea de rambursare privește sume care nu s-au prescris în termen de 5 ani, care însă au fost solicitate în condițiile legii.

Mai mult, petenta susține că dreptul de restituire a TVA pentru sumele aferente trimestrului octombrie - decembrie 2008, potrivit art.135 din OG92/2003 se prescrie în 5 ani de la data de 01 ianuarie 2010, an următor celui în care a luat naștere dreptul de a cere restituire, adică 25 ianuarie 2009.

În acest context, petenta susține că respingerea de la rambursare a sumei de ... lei, este nelegală, suma a cărei restituire se solicită nefiind prescrisă.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 147<sup>1</sup> (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.*

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

*“Art. 147<sup>3</sup> - (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 taxa 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. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale 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 de rambursat regularizarea acesteia se poate face fie de contribuabil, prin compensarea efectuată prin decontul de taxa pe valoarea adăugată cu taxa de plată rezultată din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor*

*următoare, fără avizul organului fiscal, fie prin rambursare de către organele fiscale.*

În conformitate cu OMFP nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au soluționat decontul de TVA, înregistrat la AJFP ... sub nr. .../27.01.2014, cu control anticipat.

În speță sunt incidente dispozițiile art.91 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii 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.(...)”*

Prevederile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale, precizează că:

*“(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.”*

Având în vedere dispozițiile art.23, coroborat cu art.91 alin. (1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont că în cazul taxei pe valoarea adăugată baza de impunere se constituie la termenul de depunere a decontului de TVA, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din constatările efectuate de organele de inspectie fiscală, raportate la dispozițiile legale sus invocate rezultă că prin decontul de TVA nr. .../27.01.2014, SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare în suma de în sumă de ... lei, în acest decont fiind evidențiată și TVA în sumă de ... lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 31.12.2008.

Cu privire la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA și a dreptului de a stabili obligații fiscale, organele de inspectie fiscală într-o prima etapă stabilesc obligațiile fiscale definitive (prin instituția inspecției fiscale), și abia ulterior (după stabilirea definitivă a obligațiilor fiscale) se naște dreptul la restituirea sau compensarea obligațiilor fiscale, stabilite definitiv. Prin urmare și instituția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv instituția

prescripției dreptului de a cere compensarea sau restituirea se aplică în aceasta ordine, funcție de fiecare etapă procedurală.

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit art.91 alin.(1) din Codul de procedură fiscală. Astfel, la data de 06.03.2014, data începerii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală puteau efectua verificarea numai pentru TVA aferent trimestrul IV 2008.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:  
*“(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.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2007:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.*

Astfel, pentru TVA aferentă trimestrului IV 2008, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2010.

Având în vedere argumentele mai sus expuse, pentru suma negativă de TVA de ... lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA, aflată în sold la data de 31.12.2008, dreptul organelor fiscale de a stabili prin inspecție fiscală obligații fiscale stabilite prin declarare de către contribuabil trebuie analizat distinct:

- pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2008, obligații fiscale în sold la data de 30.09.2008 sunt prescrise;
- pentru perioada 01.10.2008 – 31.12.2008 (trim.IV 2008), cu termen de declarare la 25.01.2009, organele de inspecție fiscale puteau efectua verificarea, în condițiile în care conform art.156<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru SC X SRL perioada fiscală pentru TVA este trimestrul.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.*

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. se

## **D E C I D E :**

**1.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au

încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**2. Prezenta decizie se comunică la:**

- SC X SRL din ...,
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...