

**DECIZIA** nr.132 din 21.03.2008 privind solutionarea  
contestatiei formulata de SC X SRL,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector ... - Serviciul evidenta pe platitor persoane juridice, prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr...., asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti,...

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. ..., il constituie deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. ... inregistrate sub nr...., comunicate la data de ..., prin care au fost stabilite accesorii aferente obligatiilor fiscale, in suma totala de ... lei, din care petenta contesta suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin Decizia nr.... pentru perioada ....

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 de SC X SRL.

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

**I.** Prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. ... inregistrate sub nr...., organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina SC X SRL accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma totala de ... lei, din care petenta contesta suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate pentru perioada....

**II.** Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anulara partiala a deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii inregistrate sub nr.... si anulara in totalitate a Deciziei nr.... referitoare la accesorii aferente TVA, invocand in sustinere urmatoarele:

- in luna august 2007 a emis in mod eronat facturi cu TVA 19% pentru vanzarea a doua parcele de teren aflat in circuitul agricol, desi nu a optat pentru aplicarea regimului de taxare a livrarii de bunuri imobile, conform art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003;

- in luna decembrie 2007 a identificat eroarea produsa si a procedat la corectia facturilor emise eronat cu TVA si a emis facturi corecte, in regim de scutire de TVA fara drept de deducere, potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Facturile de stornare au fost raportate in Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 la randul 12 "Regularizari taxa colectata", iar facturile emise corect in regim de scutire la randul 11 "Livrari de bunuri si prestari servicii scutite fara drept de deducere";

- a inregistrat la AFP sector ... sub nr.... o cerere pentru corectarea erorii materiale produse de emiterea eronata cu TVA a facturilor de vanzare, cerere la care nu a primit raspuns pana la data formularii contestatiei.

In acest sens, contestatoarea sustine ca taxarea operatiunii nu se prezuma pentru faptul ca in factura a fost mentionata TVA, ci trebuie notificat expres organul fiscal si invoca prevederile art.141 lin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.205 din OG nr.92/2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata, motiv pentru care considera ca nu mai datoreaza accesorii pentru suma de ... lei declarata eronat ca datorata.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile aferente TVA declarata in decontul lunii august 2007 si neachitata catre bugetul general consolidat, in conditiile in care facturile emise in luna august 2007 au fost corectate in luna decembrie 2007, afectand obligatiile de plata ale lunii in care s-a facut corectia.*

**In fapt**, prin decontul TVA aferent lunii august 2007 inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr...., societatea a declarat TVA de plata in perioada de raportare in cuantum de ... lei.

In luna decembrie 2007, SC X SRL a stornat facturile emise cu TVA 19% si a emis facturi in regim de scutire de TVA, fara drept de deducere. Facturile de stornare au fost raportate in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 la randul 12 "Regularizari taxa colectata", iar facturile emise corect in regim de scutire la randul 11 "Livrari de bunuri si prestari servicii scutite fara drept de deducere";

Pentru suma de ... lei, reprezentand TVA declarata eronat ca datorata, organele fiscale au stabilit in sarcina SC X SRL, prin deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ... inregistrate sub nr...., majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, calculate pentru perioada ..., respectiv pentru perioada scursa intre momentul inregistrarii decontului de TVA aferent lunii august 2007 si momentul inregistrarii decontului de TVA aferent lunii decembrie 2007, decont in care a fost inregistrata corectia operatiunii.

Ulterior primirii deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii, in data de ..., societatea a inregistrat la organul fiscal sub nr...., cererea de corectare a erorii materiale din deconturile TVA aferente lunilor august si decembrie 2007, precizand faptul ca in luna august 2007 a declarat eronat TVA de plata, pentru operatiuni care trebuiau inregistrate in regim de scutire de TVA fara drept de deducere, iar suma reala de plata pentru luna august este de ... lei, in loc de ... lei cat a declarat de fapt.

**In drept**, potrivit art.85 din O.G. 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. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);"*

Art.82 alin.(2) din acelasi act normativ prevede ca:

*"În declaratia fiscala contribuabilul trebuie sa calculeze cuantumul obligatiei fiscale, daca acest lucru este prevazut de lege."*,

iar art.86 alin.(4) prevede ca:

*"Declaratia fiscala întocmita potrivit art. 82 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare, si produce efectele juridice ale înstiintarii de plata de la data depunerii acesteia."*

Pentru obligatiile fiscale declarate de societate ca datorate bugetului de stat, au fost calculate accesorii in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

*“Art.119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.*

*Art.120. - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.”*

Prin urmare, pentru obligatiile fiscale legal datorate si neachitate in termen orice contribuabil datoreaza majorarile de intarziere aferente, din momentul scadentei si pana in momentul stingerii sumelor datorate, in virtutea principiului de drept accesorium seqvitur principalae.

De asemenea, potrivit art.126 si art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art.126.- (9) Operatiunile impozabile pot fi:*

*a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

*(...)*

*c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;*

*Art.141. - (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:*

*(...)*

*f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil”.*

Astfel, potrivit dispozitiilor legale mentionate mai sus, livrarea oricarui teren este o operatiune scutita de TVA, fara drept de deducere si obligatorie pentru persoana impozabila care o realizeaza, daca aceasta persoana nu isi exprima optiunea de a taxa operatiunea respectiva, printr-o notificare depusa in acest sens la organele fiscale.

Totodata, conform art.147<sup>3</sup> alin.(1), (2), (3) si (4), art.150 alin.(3), art.156<sup>2</sup> alin.(3) si art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 147<sup>3</sup>. - (1) În situatia în care taxa aferenta achizitiilor efectuate de o persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibila într-o perioada fiscala, este mai mare decât taxa colectata pentru operatiuni taxabile, rezulta un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare suma negativa a taxei.*

*(2) Dupa determinarea taxei de plata sau a sumei negative a taxei pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile prevazute în prezentul articol, prin decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>.*

*(3) Suma negativa a taxei, cumulata, se determina prin adaugarea la suma negativa a taxei, rezultata în perioada fiscala de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, daca nu s-a solicitat a fi rambursat.*

(4) *Taxa de plata cumulata se determina în perioada fiscala de raportare prin adaugarea la taxa de plata din perioada fiscala de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, pâna la data depunerii decontului de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, din soldul taxei de plata al perioadei fiscale anterioare.*

**“Art.150. - (3) Orice persoana care înscrie taxa pe o factura sau în orice alt document care serveste ca factura este obligata la plata acesteia.”**

**“Art.156<sup>2</sup>. - (3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor înscrie la rândurile de regularizari.”**

**“Art. 159. - (1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel:**

a) *în cazul în care documentul nu a fost transmis catre beneficiar, acesta se anuleaza si se emite un nou document;*

b) *în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continând informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numarul si data documentului corectat.”*

Potrivit dispozitiilor art. 84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

**“Art. 84 - Declaratiile fiscale pot fi corectate de catre contribuabil, din proprie initiativa.”**

*Norme metodologice:*

“81.1. Declaratiile fiscale pot fi corectate de catre contribuabili, din proprie initiativa, ori de câte ori constata erori în declaratia initiala, prin depunerea unei declaratii rectificative la organul fiscal competent. (...)”

**81.3. În cazul taxei pe valoarea adaugata, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidentele de taxa pe valoarea adaugata se înregistreaza la rândurile de regularizari din decontul lunii în care au fost operate corectiile.”**

*Din prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca decontul de taxa pe valoarea adaugata este un titlu de creanta prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, respectiv obligatia de plata datorata de societate.*

*Prin exceptie de la regulile generale privind corectia declaratiilor si calculul accesoriilor in situatia în care sumele rezultate din corectii sunt negative in raport cu sumele declarate initial, în cazul taxei pe valoarea adaugata datele inregistrate incorect in decontul de TVA nu se pot corecta decat prin decontul unei perioade fiscale ulterioare, prin inscrierea acestora la randurile de regularizari.*

*De asemenea, dispozitiile legale specifice in materie de TVA, stipuleaza in mod expres ca taxa inscrisa pe o factura este obligatorie a fi platita la bugetul de stat, iar in situatia în care taxa a fost inscrisa eronat pe o factura, factura initiala se corecteaza prin stornarea acesteia si emiterea unei noi facturi continand informatiile corecte.*

In cazul in speta, SC X SRL prin decontul TVA aferent lunii august 2007, inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr.... a declarat o taxa pe valoarea adugata de plata in perioada de raportare in cuantum de ... lei, motiv pentru care aceasta suma a fost inregistrata in evidenta analitica pe platitor a organului fiscal.

In luna decembrie 2007, SC X SRL a stornat facturile emise eronat cu TVA 19% si a emis facturi in regim de scutire de TVA fara drept de deducere. Facturile de stornare au fost raportate in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007, la randul 12 "*Regularizari taxa colectata*", iar facturile emise corect in regim de scutire la randul 11 "*Livrari de bunuri si prestari servicii scutite fara drept de deducere*".

Rezulta ca pentru TVA inscrisa in facturile emise in luna august 2007 SC X SRL era obligata sa achite taxa rezultata de plata prin decontul depus pe proprie raspundere, urmand ca diminuarea taxei datorate ca urmare a corectiei facturilor sa fie reflectata in decontul lunii decembrie 2007, cand societatea a inscris corectiile respective la randul de regularizari.

In consecinta, si accesoriile aferente TVA de plata declarata de societate prin decontul lunii august 2007 sunt datorate pana in momentul regularizarii acesteia, pe baza decontului depus pentru luna decembrie 2007.

Cu privire la speta in cauza s-a pronuntat si Directia Generala de Reglementare a Colectarii Creantelor Bugetare din cadrul ANAF prin adresa inregistrata sub nr.39653/08.10.2007 in care se precizeaza:

*"Modalitatea de calcul a obligatiilor fiscale accesorii in cazul depunerii unor deconturi de TVA cu sume negative, nu poate fi similara cu cea aplicabila in cazul diferentelor negative rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea deciziilor de impunere, in raport cu sumele stabilite initial.*

*In cazul in care, diferentele negative provin din corectia deconturilor de TVA, vor fi luate in considerare procedurile specifice taxei pe valoarea adaugata in materie de autocompensare (taxa pe valoarea adaugata negativa nesolicitata la rambursare sau taxa pe valoarea adaugata de regularizat din perioadele precedente)."*

In subsidiar, referitor la invocarea de catre SC X SRL a cererii nr.... prin care a solicitat corectarea erorii produse in evidentele fiscale, se retine ca potrivit Instructiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin O.M.E.F. nr.179/14.05.2007 prin procedura de corectie pot fi corectate exclusiv erori de tipul:

*"a) erori de transcriere, cum sunt: preluarea eronata a sumelor din jurnale; inversarea unor cifre din sumele trecute în decont; preluarea eronata a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (de exemplu: declararea eronata a soldului de plata din decontul perioadei fiscale anterioare);*

*b) înregistrarea în decont a diferentelor de taxa pe valoarea adaugata de plata, constatate de organele de control, contrar reglementarilor legale în materie;*

*c) erori provenind din înscrierea în decontul de taxa pe valoarea adaugata a sumelor solicitate la rambursare în perioada anterioara."*

Astfel, potrivit normelor legale antecitate numai erorile materiale pot fi corectate pe baza cererii contribuabililor si nicidecum erorile produse prin taxarea eronata a unor operatiuni scutite, caz in care contribuabilul care a aplicat eronat legea si a inscris TVA in facturile emise este obligat sa urmeze procedura specifica de corectie a documentelor si regularizare pe baza de decont.

In consecinta, pentru taxa inscrisa eronat in facturile emise si datorata bugetului de stat, contestatara datoreaza accesoriile aferente pana in momentul corectiei acesteia pe baza regularizarii efectuate prin decontul de TVA depus ulterior, conform normelor specifice in materie de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.82, art.84, art.85, art.86, art.119 alin. (1), art.120 alin.(1) si (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.126, art.141, art.147<sup>3</sup> alin.(1), (2), (3) si (4), art.150 alin.(3), art.156<sup>2</sup> alin.(3) si art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.81.1 si 81.3. din Normele aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct.2 din Instructiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin O.M.E.F. nr.179/2007

### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziilor referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale nr. ... inregistrate sub nr....., emise de Administratia Finantelor Publice sector ... pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei calculate prin Decizia nr.....

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.