

**DECIZIA nr. 306 din 15.04.2019** privind soluționarea  
contestației formulată de **GF**, cu domiciliul în  
str....., București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .../2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. .... 2019, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2019 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului GF – CUI ..., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ...2019.

Obiectul contestației îl constituie decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccX/2019, comunicată sub semnătură în data de ....2019 prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de **T lei** reprezentând:

- D lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul GF.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccX/2019 prin care au stabilit în sarcina domnului GF accesorii în sumă de T lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

**II.** Prin adresa înregistrată sub nr. ....2019, intitulată "inaintare" în atenția Administrației Sector X a Finanțelor Publice - Serviciul evidență plătitor și la care atașează decizia nr. daccX/2019 domnul GF susține că accesoriile în sumă de T lei sunt generate eronat, după înregistrarea în fișa sintetică pe plătitor a diferențelor de TVA în plus și în minus din anexa la decizia de impunere nr. dimpY/26.05.2017.

În momentul generării dobânzilor și penalităților neinstituite aferente TVA nu s-a ținut cont și de faptul că, în unele luni în care acestea au fost calculate, contribuabilul avea sold de TVA de recuperat/rambursat, sold care acoperea obligația fiscală stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale. După verificarea decontului de TVA depus în 22.05.2018 prin care s-a solicitat rambursarea soldului de TVA în sumă de S lei s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de R lei și, ulterior operării RIF-ului nr. rfQ/2019 s-a emis decizia nr. daccX/2019 prin care a fost înștiințat de instituirea accesoriilor în mod eronat și nejustificat.

În susținere contribuabilul atașează o situație prin care face un calcul propriu al accesoriilor, iar prin adresa înregistrată sub nr. ...2019 formulată prin avocat MA în baza împuternicirii nr. ... înaintează o "contestație" împotriva deciziei nr. daccX/2019 prin care reia argumentele din adresa inițială și detaliază calculul sumelor reprezentând diferențele de TVA stabilite în urma celor două inspecții, invocând prevederile Codului fiscal vechi și nou referitoare la mecanismul de regularizare aplicat decontului de TVA prin raportare la prevederile art. 116 alin. (4) și art. 122 din Codul de procedură fiscală.

Contribuabilul arată că a înregistrat o sumă negativă de TVA în perioadele 1 octombrie 2011 - 31 octombrie 2013, 1 octombrie 2014 - 31 mai 2015 și 1 august 2015 - 30 iunie 2016, respectiv o sumă pozitivă de TVA în perioadele 1 noiembrie 2013 - 30 septembrie 2014 și 1 iunie 2015 - 31 iulie 2015, anexând în susținere și un raport de expertiză fiscală extrajudiciară și solicită anularea/revocarea sau rectificarea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării dacă organele fiscale de administrare au calculat corect accesoriile aferente TVA, în urma preluării în fișa pe plătitor a diferenței suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, defalcată pe termene scadente în anexa la decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale.*

**În fapt**, Administrația Sector X a Finanțelor Publice a emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccX/2019 prin care a stabilit în sarcina domnului GF accesorii în sumă de T lei aferente debitelor de TVA individualizate prin decizia de impunere nr. dimpY/26.05.2017 comunicată în data de 07.06.2017, calculate pe perioade începând de la data de 25.01.2012 și până la data de 25.07.2016 inclusiv.

La dosarul cauzei se află decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-dimpY/26.05.2017 emisă pe numele contribuabilului GF identificat cu ... din care o diferență suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale în sumă de A lei pentru perioada verificată 01.10.2011-30.06.2016.

Din anexa pe termene scadente la decizia de impunere valoarea obligației fiscale principale este defalcată pe perioade impozabile și termene scadente, din care reiese că diferențele în plus pe scadențe au fost în sumă de B lei, iar diferențele în minus pe scadențe au fost în sumă de C lei rezultând diferența suplimentară de TVA în sumă de A lei.

**În drept**, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 114. - (2<sup>1</sup>) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, într-un cont

unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații de plată.

(2<sup>2</sup>) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate.”

„Art. 115. - (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluiași tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, **stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

a) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) **toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii.** În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4<sup>1</sup>);

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonarea, până la concurența cu suma eșalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere datorată pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

**(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:**

**a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

**b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;**

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil”.

”Art. 116. - (1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(2) Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin.(1).

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

a) la data scadenței, potrivit art. 111;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;

c) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;

e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;

g) la data primirii, în condițiile legii, de către organul fiscal a titlurilor executorii emise de alte instituții, în vederea executării silite;

h) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru sumele de restituit conform art. 117.

(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător”.

”Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**”.

”Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor** sau modificarea unei decizii de impunere, **dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia** inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”.

”Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere**.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Nivelul dobânzii de întârziere a fost modificat la 0,03% începând cu data de 1 martie 2014 până la 31 decembrie 2015 prin O.U.G. nr. 8/2014 care a modificat și art. 120 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 163. - (2) în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central **debitorii efectuează plata acestora într-un cont unic**, prin utilizarea

unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații fiscale. Tipurile de obligații fiscale supuse acestor prevederi se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(3) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile fiscale datorate”.

”Art. 165. - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, **stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

**a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;**

b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal local cu suma plătită se sting cu prioritate amenzile contravenționale individualizate în titluri executorii, în ordinea vechimii, chiar dacă debitorul indică un alt tip de obligație fiscală. Aceste prevederi nu se aplică în cazul plății taxelor astfel cum sunt definite la art. 1 pct. 36.

(3) **În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:**

**a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

**b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;**

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula quantumul obligației fiscale;

d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții”.

”Art. 167. - (1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(2) Creanțele debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) în sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

a) la data scadenței, potrivit art. 154 sau 155, după caz;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal central, potrivit legii;

c) la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal central, potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie;

e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor de impunere rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;

g) la data primirii, în condițiile legii, de către organul fiscal a titlurilor executorii emise de alte instituții, în vederea executării silite;

h) la data nașterii dreptului la restituire pentru sumele de restituit potrivit art. 168, astfel:

1. la data plății pentru sumele achitate în plus față de obligațiile fiscale datorate;

2. la data prevăzută de lege pentru depunerea declarației anuale de impozit pe profit, în cazul impozitului pe profit de restituit rezultat din regularizarea anuală, potrivit legii. Restituirea se face în limita sumei rămase după regularizarea impozitului anual cu plățile anticipate neachitate;

3. la data emiterii deciziei de impunere anuală, în cazul impozitului pe venit de restituit rezultat din regularizarea anuală, potrivit legii. Restituirea se face în limita sumei rămase după regularizarea impozitului anual cu plățile anticipate neachitate;

4. la data procesului-verbal de distribuire, pentru sumele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 258;

5. la data prevăzută de lege pentru depunerea declarației fiscale, în cazul sumelor de restituit rezultate din regularizarea prevăzută la art. 170;

6. la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru celelalte cazuri de sume de restituit.

(6) Creanțele fiscale rezultate din cesiunea notificată potrivit prevederilor art. 28 se sting prin compensare cu obligațiile cesionarului la data notificării cesiunii.

(7) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 165 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.

**(10) în cazul în care taxa pe valoarea adăugată de plată se stinge prin regularizare cu suma negativă de taxă, potrivit Codului fiscal, data stingerii taxei de plată este data prevăzută de lege pentru depunerea decontului în care s-a efectuat regularizarea”.**

”Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii,

cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau **decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații.** Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății”.

”Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.**

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

„Art. 176. - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.** Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, *pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se de drept în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente.*

De asemenea, în cazul TVA sunt incidente și prevederile specifice în materie de la art. 134, art. 147<sup>3</sup>, art. 156<sup>2</sup> și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 134. - (3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.**

”Art. 147<sup>3</sup>. - (1) **În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.**

(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. 156<sup>2</sup>.

(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, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(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. 156<sup>2</sup>, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului .

(4<sup>1</sup>) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), 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 reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează 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 reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. [...]"

"Art. 156<sup>2</sup>. - (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".

"Art 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>".



Începând cu data de 1 ianuarie 2016 devin incidente prevederile art. 280, art. 303, art. 323 și art. 326 din Legea nr. 227/2015 conform căroră:

"Art. 280. - (3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă **data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului**, conform prevederilor art. 326 alin. (1)".

"Art. 303. - (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

**(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. 323 .**

**(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, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.**

**(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. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție:**

a) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;

b) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014, nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.

**(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.**

**(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), 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.

**(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, 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 reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare.** Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează 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 reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare. [...]”.

”Art. 323. - (1) Persoanele înregistrate conform art. 316 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”.

„Art. 326. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324”.

*Reiese că, în cazul TVA, se prevede un mecanism special de regularizare a taxei pe valoarea adăugată pe baza decontului de TVA, care implică determinarea în cadrul fiecărui decont a cuantumului TVA de plată sau a sumei negative a TVA pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, urmată de regularizarea TVA prin stabilirea în cadrul aceluiași decont fie a sumei negative a TVA, pe cumulat, fie a TVA de plată, pe cumulat, prin luarea în considerare a soldului negativ al taxei de reportat din decontul precedent sau a TVA rămasă de plată până la data depunerii decontului curent.*

În speță, din documentele existente la dosar rezultă că organele fiscale au stabilit în sarcina contribuabilului GF accesoriile în sumă de T lei pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de A lei rezultată în urma inspecției fiscale, individualizată prin decizia de impunere nr. MBS3-AIF-dimpY/26.05.2017, în urma preluării în evidența fiscală/fișa pe plătitor a obligației fiscale defalcate pe perioade impozabile și termene scadente în anexa la această decizie de impunere, în conformitate cu prevederile pct. 6.2 din Instrucțiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice conform cărora:

**”6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1 și 2.4 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind**

**obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.**

De asemenea, această situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală va cuprinde distinct și obligația fiscală principală provizorie, pe elemente componente potrivit termenelor scadente, preluate din situația obligațiilor fiscale principale provizorii stabilite suplimentar anexată la decizia de impunere provizorie, dacă a fost emisă.

Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează și **pentru perioada în care obligația fiscală principală suplimentară este datorată pe o anumită perioadă, chiar dacă până la sfârșitul perioadei verificate nu sunt stabilite diferențe suplimentare (în perioadele următoare aceasta s-a anulat)**”.

Se reține că potrivit anexei la decizia de impunere nr. MBS3-AIF-dimpY/26.05.2017 organele de inspecție fiscală au stabilit, pe termene scadente, diferențe suplimentare de TVA în plus în sumă de B și diferențe suplimentare în minus de C lei, în total A lei, sumele astfel stabilite nefiind contestate de domnul GF.

În conformitate cu prevederile art.24 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 24. - Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege”,

coroborate cu prevederile art. 22 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 22. - Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege”.

De asemenea, potrivit prevederilor 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”,

coroborate cu prevederile art. 93 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 93. - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);
  - b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”,
- creanțele fiscale se stabilesc prin declarație de impunere respectiv prin decizie de impunere emisă de organul fiscal”.

Totodată, conform prevederilor art. 86 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 86. - (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia”,

coroborate cu prevederile art. 95 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 95. - (4) Declarația de impunere întocmită potrivit art.102 alin.(2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia”, declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia”.

În raport de prevederile legale mai sus enunțate se reține că fiecare contribuabil în parte are obligația stabilirii și declarării la bugetul statului a obligațiilor fiscale, precum și a plății acestora în termenul prevăzut de lege, în caz contrar datorând dobânzi și penalități de întârziere.

În cazul diferențelor suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, acestea devin creanțe certe și exigibile conform art. 167 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 167. - (5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

d) la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie;”.

Prin adresa nr. MBR\_DGR ....2019 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice fișa analitică pe plătitor pentru TVA din care să reiasă stingerea obligațiilor fiscale, precum și punctul de vedere față de stingerea obligațiilor fiscale în raport de TVA de rambursat/de restituit în perioadele/lunile în care contribuabilul a înregistrat sume de rambursat/de restituit conform deconturilor de TVA depuse.

Cu adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2019 organele fiscale au transmis fișa analitică pe plătitor pentru TVA, fără să prezinte temeiurile de fapt și de drept cu privire la modalitatea de stabilire a accesoriilor, limitându-se să afirme că obligațiile fiscale principale din anexa la decizia de impunere au fost evidențiate corect în fișa sintetică și că decizia nr. daccX/2019 a fost emisă automat din sistemul informatic.

Din fișa analitică pe plătitor pentru contribuabilul GF editată la data de 07.03.2019 reiese că diferențele în plus evidențiate în anexa ”Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală” au fost evidențiate ca diferențe de TVA de plată, iar diferențele în minus ca sume fiscale prin diminuare de obligații, sumele în plus stingându-se doar din sumele în minus evidențiate în anexa la decizia de impunere, diferența stingându-se din soldul negativ al decontului de TVA aferent ultimei perioade verificate (iunie 2016), cu consecința calculului accesoriilor până la data de 25.07.2016 inclusiv.

Deși organul de soluționare a contestației a solicitat organului fiscal explicații cu privire la calculul accesoriilor aferente diferențelor suplimentare de TVA, acesta s-a limitat să afirme că decizia prin care au fost stabilite accesoriile a fost emisă "automat" de sistemul informatic, **fără să precizeze în niciun fel dacă au ținut cont de prevederile Codului fiscal referitoare la determinarea sumei negative sau pozitive de TVA, pe cumulat, prin regularizările efectuate prin decont și de cele ale art. 167 alin. (10) din Codul de procedură fiscală referitoare la stingerea TVA de plată prin regularizare și fără să analizeze modalitatea de stingere a diferențelor suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale pentru a verifica în ce măsură s-a ținut cont de faptul că sumele negative rezultate din deconturile de TVA pentru care nu s-a declarat opțiunea de rambursare trebuiau să rămână în "Subsistemul de preluare a actelor de colectare venituri" (SPAC) din evidența analitică în vederea autocompensării, până la concurența creanței neachitate reprezentând numai TVA din decont de plată sau TVA stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală, ca urmare a unui control de fond, diferența urmând să rămână tot în acest subsistem până la apariția unei creanțe sau se transferă în subsistemul rambursărilor de TVA, dacă suma este solicitată ulterior la rambursare, în condițiile în care din RIF-ul nr. MBS4-AIF-rfQ/2019 prin care a fost efectuată cea de-a doua inspecție fiscală la contribuabil reiese că soldul la 30.06.2016 este în sumă negativă de Q lei, iar prima solicitare de rambursare a TVA a fost formulată de contribuabil prin DNOR nr. .../22.05.2018 pentru suma de S lei, din care a fost aprobată la rambursare suma de R lei.**

În aceste condiții, întrucât organele de administrare nu au procedat la analizarea stingerii diferențelor suplimentare de TVA de plată stabilite în urma inspecției în raport de sumele negative rezultate din deconturile de TVA, prin aplicarea mecanismului de regularizare prevăzut de Codul fiscal în vederea autocompensării, analiză în raport de care trebuie refăcută ordinea de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate în fișa pe plătitor a contribuabilului pentru întreaga perioadă vizată 25.01.2012-25.07.2016, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra corectitudinii accesoriilor aferente TVA stabilite prin decizia nr. daccX/2019, motiv pentru care va face aplicațiunea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.***

*(4) 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 conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință se va proceda la desființarea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccX/2019 pentru suma de T lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea stingerii în evidența fiscală a diferențelor suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, cu respectarea dispozițiilor legale în materie învederate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134, art. 147<sup>3</sup>, art. 156<sup>2</sup> și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 280, art. 303, art. 323 și art. 326 din Legea nr. 227/2015, pct. 11.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, art. 114, art. 115, art. 116, art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 163, art. 165, art. 167, art. 173, art. 174 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Desființează decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. daccX/2019 prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului GF accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de T lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a accesoriilor.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.