

DECIZIA nr. 3/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
catre **X** ,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 90195/11.12.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sectorului 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. 138136/08.12.2014, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 90195/11.12.2014, cu privire la contestatia formulata de catre cu domiciliul fiscal in Bucuresti X, sector 5, reprezentata conventional de **X**, in baza imputernicirii avocatiile nr. X/26.11.2014, cu sediul procesual ales in Bucuresti, str. X, sector 2.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 26.11.2014, inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr. 175869/02.12.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. **X**, comunicata sub semnatura, la data de **27.10.2014**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala **X**, de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice, prin care s-au stabilit urmatoarele:

TVA solicitata la rambursare in suma de **X**
TVA respinsa la rambursare in suma de **X**
TVA aprobata la rambursare in suma de **X**

Societatea contesta suma de **X lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin.(1), art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să se pronunte asupra contestației formulate de catre **S.C. X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice au efectuat o inspectie fiscala la **S.C. X**, perioada verificata in privinta taxei pe valoare adaugata cu sold negativ, cu optiune de rambursare a TVA fiind 01.01.2009-30.09.2013.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu nr. X, emisa de Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice in baza Raportul de inspectie fiscala cu nr. X, s-a respins la rambursare TVA in suma de X din totalul sumei solicitate la rambursare prin X lei.

Motivul respingerii sumei de X lei, astfel cum s-a mentionat in decizia contestata, a fost: „ Neindeplinirea conditiilor de rambursare a TVA in suma de X lei, conform art. 135 din Codul de Procedura Fiscala.”

In RIF-ul nr. X s-a concluzionat faptul ca societatea nu a raportat soldul sumei negative in decontul perioadei fiscale urmatoare, respectiv in decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2014 inregistrat la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice, sub nr. X, conform art. 147³, alin (6) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. „ Daca persoana impozabila solicita la rambursare soldul sumei negative, acesta nu se raporteaza in perioada fiscala urmatoare”.

Conform evidentelor din baza de date a AS5FP, s-a constatat ca suma de X lei, s-a respins la rambursare intrucat la 31.12.2013 s-a prescris dreptul de a cere compensarea sau restituirea, in conformitate cu prevederile art.135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.

II. Prin contestatia formulata **S.C. X**, transmisa prin posta la data 26.11.2014 si inregistrata la Administratia Sector 5 a Finantelor Publice sub nr. X, solicita revocarea partiala a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu nr. X, emisa de Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice in baza Raportul de inspectie fiscala cu nr. X, prin care organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Contestatarul invoca urmatoarele motive de admitere a contestatiei:

Ultimul decont de TVA fara optiune de rambursare prin care s-a compensat TVA de rambursat aferenta lunii noiembrie 2008 cu TVA de plata a fost decontul lunii septembrie 2013.

Conform decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus la data de 27.01.2014 la AS5FP, societatea a solicitat rambursarea soldului negativ de TVA in suma de X lei, aferent perioadei de raportare decembrie 2013.

In vederea solutionarii acestui decont s-a efectuat de catre organele de inspectie fiscala un control pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

Societatea sustine ca, prin actele administrative contestate autoritatea emitenta a acestora, a refuzat la rambursare suma de X lei, invocand prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea la data de 31.12.2013, conform art. 135, din Codul de procedura fiscala.

Din considerentele sale aceasta suma reprezinta soldul de TVA de rambursat aferent lunii noiembrie 2008 ramas dupa compensarea cu TVA de plata inregistrata de societate, in perioada 01.01.2009 – 30.09.2013, sustinand ca suma de X lei reprezinta diferenta dintre X lei TVA de rambursat aferenta lunii noiembrie 2008 si X lei totalul TVA de plata aferenta deconturilor de TVA fara optiune de rambursare din perioada 01.01.2009 – 30.09.2013.

Societatea invoca faptul ca, legea speciala se completeaza cu legea generala, acolo unde nu contine dispozitii speciale derogatorii.

Conform art. 7 alin. 1 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescriptia extinctiva, prescriptia incepe sa curga de la data nasterii dreptului la actiune. Incepand cu data intrarii in vigoare a Legii nr. 287/2009 privind Noul Cod civil, respectiv 01.10.2011, conform art. 2523 Cod civil, prescriptia dreptului la actiune incepe sa curga de la data la care titularul dreptului la actiune a cunoscut sau dupa imprejurari, trebuia sa cunoasca nasterea lui.

Conform art. 91, din Cod procedura fiscala prevede ca: „(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel; „(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu prevede altfel.”

Argumentarea legala o invoca si in conformitate cu art. 2537 si art. 2541 Cod civil „

Din considerentele sale, societatea in cauza sustine ca, inspectorii fiscali au respins in mod neintemeiat la rambursare suma de X lei. Cursul prescriptiei dreptului de a solicita rambursarea a fost intrerupt, iar ulterior a inceput sa curga o noua prescriptie.

Din sustinerea prevederilor art. 91 si art. 135 Cod procedura fiscala, regimul juridic al prescriptiei este acelasi atat in ceea ce priveste dreptul organelor fiscale de

a stabili obligatii fiscale, cat si in ceea ce priveste dreptul contribuabililor de a solicita restituirea de sume de la bugetul de stat.

Dispozitiile referitoare la cazurile si conditiile de intrerupere a termenului de prescriptie prevazute in art. 92 Cod procedura fiscala, se aplica atat in ceea ce priveste dreptul organelor fiscale de a stabili obligatiile fiscale cat si in ceea ce priveste dreptul contribuabililor de a solicita restituirea de sume de la bugetul de stat.

Recunoasterea dreptului a carui actiune se prescrie, facuta de cel in folosul caruia curge prescriptia, conform art. 16 si 17 din Decretul nr. 167/1958 si art. 2537 din Codul civil, este una dintre cauzele ce duc la intreruperea cursului de prescriptie.

Avand in vedere materia legala invocata contestatarul considera ca in urma inspectiei fiscale, organele fiscale au acceptat compensarea de rambursare a TVA aferenta lunii noiembrie 2008 cu totalul TVA de plata in suma de X lei aferenta deconturilor de TVA, fara optiune de rambursare in perioada 01.01.2009 - 30.09.2013.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse solicita admiterea contestatiei prin **revocarea partiala a deciziei** atacate si **admiterea rambursarii sumei de X lei**, reprezentant TVA.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea dreptul de a solicita la rambursare taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, existenta in sold la 30.11.2008 in conditiile in care la 27.01.2014 dreptul acestuia la rambursare era prescris.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu nr. X, emisa de Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice in baza Raportul de inspectie fiscala cu nr. X s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei, din totalul sumei solicitate la rambursare prin DNOR X, de X lei, deoarece s-a prescris dreptul de a cere compensarea sau restituirea, in conformitate cu prevederile art.135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.

Societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoare adaugata rezultata din decontul de TVA cu sold negativ, cu optiune de rambursare nr. X, in suma de X lei, aferent lunii decembrie 2013.

Conform verificarilor organului fiscal rezulta ca din soldul la 30.11.2008 in suma de X lei, suma de X lei a fost respinsa la rambursare intrucat la 31.12.2013 s-a prescris dreptul de a cere compensare sau restituire.

Pentru perioada verificata conform controlului, situatia TVA se prezinta astfel:

TVA deductibila = X lei

TVA colectata = X lei

TVA de recuperat = X lei

TVA de recuperat = X respinsa conform decont) sold la data de 31.12.2008; X compus din X lei la 30.11.2008 si X lei la decembrie 2008

TVA de recuperat = X lei

TVA solicitata la rambursare = X lei

TVA respinsa la rambursare = X lei

TVA acceptata la rambursare = X lei

Conform evidentelor din baza de date a AS5FP rezulta:

TVA de rambursat la noiembrie 2008 este in suma de X lei

TVA de plata in perioada 01.01.2009 - 31.12.2013 este in suma de X lei

TVA prescris este in suma de X lei

In conformitate cu prevederile art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, s-a analizat soldul contului 4424 – TVA de rambursat la 31.12.2008 in suma de X lei, compus din suma de X lei, sold existent la 30.11.2008 si suma de X lei aferenta lunii decembrie 2008. Perioada de prescriere pentru soldul de la sfarsitul lunii noiembrie 2008 este de 31.12.2013, data pana la care societatea a beneficiat de acest drept prin diminuarea TVA de rambursat cu suma de X lei reprezentand:

TVA de plata aferenta perioadei 01.01.2009 – 31.12.2013

TVA de rambursat la noiembrie 2008 este in suma de X lei

TVA de plata in perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 este in suma de X lei

TVA prescris este in suma de X lei.

In drept, cu privire la prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea, potrivit art.135 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Față de dispozițiile legale menționate anterior se reține că, în ceea ce privește prescripția dreptului 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 la compensare sau restituire.

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 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(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.”, iar potrivit art.23 din același act normativ:

“(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.”

În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, regularizarea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, sunt aplicabile prevederile stipulate în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederi similare de la data intrării în vigoare și până în prezent.

Astfel, la data depunerii decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, potrivit art.147³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. 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, 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. 156², 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.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², 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.[...]

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

Potrivit acestor prevederi legale, după determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prin decontul de taxă. Astfel, 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, iar 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, 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.

În situația în care, într-o perioadă fiscală, taxa deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a taxei din perioada fiscală de raportare, care se poate raporta în decontul perioadei fiscale următoare sau care poate fi solicitată la rambursare de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, caz în care nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Totodată, conform prevederilor legale, regularizarea taxei pe valoarea adăugată și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei se face prin decontul de taxă, pe baza diferențelor determinate dintre sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată și suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată.

Cu alte cuvinte, dacă, într-o perioadă fiscală de raportare, rezultă suma negativă de taxă pe valoarea adăugată, pentru care nu se solicită rambursarea prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă, aceasta se va raporta în decontul aferent perioadei fiscale următoare, situație în care, în conformitate cu regulile privind regimul taxei pe valoarea adăugată, poate face obiectul unei autocompensări prin decont, respectiv autocompensări cu taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada/ perioadele fiscale de raportare următoare sau se poate cumula cu suma negativă a taxei din perioada/perioadele fiscale de raportare următoare, rezultând astfel, după caz, un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare sau un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Cu privire la intreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, art. 92 Cod procedura fiscală prevede:

„(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se intrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune (...)

Art. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de Procedura Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare - Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative:

„(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”

Astfel, art. 7 alin 1 din Decretul nr. 167/1958 prevede: „Prescripția începe să curgă de la data nasterii dreptului la acțiune.”

Iar art. 2523 și art. 2537 Cod civil prevede: „Prescripția dreptului la acțiune începe să curgă de la data la care titularul dreptului la acțiune a cunoscut, sau după împrejurări trebuia să cunoască nașterea lui.”

„Prescripția se intrerupe printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice mod, a dreptului a carei acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția.”

Din coroborarea prevederilor legale citate, se reține că dreptul contribuabilului - persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA - de a solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei ia naștere la data depunerii decontului de TVA din perioada fiscală de raportare și se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

- societatea a solicitat rambursarea TVA inregistrata la 31.12.2013 prin decontul de TVA nr. X/27.01.2014;
- din suma de X lei reprezentand TVA solicitata la rambursare suma de X lei provine din TVA existenta in sold la 30.11.2008;
- termenul de prescriptie a dreptului de a solicita la rambursare TVA inregistrata la 30.11.2008 se prescrie la 31 decembrie 2013 (dreptul de a cere restituirea/rambursarea incepe sa curga la 01.01.2009 si se implineste la 31.12.2013).

Concluzionand la 27.01.2014 pentru suma de X lei reprezentand TVA era prescris dreptul societatii la solicitarea la rambursarea acesteia.

Motivele invocate de contestatara in sustinerea contestatiei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere urmatoarele:

- societatea avea posibilitatea ca in perioada 01.01.2009 – 31.12.2013 sa solicite rambursarea TVA, perioada in care aceasta nu face dovada vreunui demers in acest sens;
- a accepta interpretarea contestatarei precum ca organul fiscal i-a recunoscut dreptul la rambursare pe motiv ca din soldul existent la 30.11.2008 a dedus sumele de plata din perioada ulterioara ar conduce la inrautatirea situatiei in propria cale de atac ceea ce ar echivala cu incalcarea dispozitiilor art. 213 alin (3) Cod procedura fiscala;
- de asemenea, nici rationamentul contestatarei vizand interpretarea dispozitiilor legale ce reglementeaza intreruperea cursului prescriptiei nu poate fi acceptat intrucat intr-o asemenea situatie prescriptia in materia TVA nu ar mai opera niciodata.
- asa cum rezulta din anexa 9 a raportului de inspectie fiscala societatea a avut TVA de recuperat la sfarsitul fiecarei perioade de raportare incepand cu ianuarie 2007 pana la decembrie 2013, fara ca aceasta sa solicite la rambursare TVA in interiorul perioadei de prescriptie.

Fata de cele prezentate contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul dispozitiilor art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art. 7 alin (1) din Decretul nr. 167/1958 si art. 2523, 2537 Cod civil si ale dispozitiilor art. 205 alin.(1), art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. (a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de catre **S.C. X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestata, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.