

DECIZIA nr. 702/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
contribuabilul **x**,
inregistrata la DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS4FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x asupra contestatiei formulata de domnul **x**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AS4FP, comunicata contribuabilului in data de **23.08.2016**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente TVA in suma totala de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **x**.

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

I. In sustinerea contestatiei contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Prin decizia de impunere nr. x, organele de inspectie fiscala nu au calculat dobanzi si penalitati aferente TVA, intrucat contribuabilul a inregistrat doar TVA de recuperat, pe toata perioada supusa controlului, respectiv 01.01.2012 - 31.12.2015.

In concluzie, acesta solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AS4FP a stabilit in sarcina contribuabilului obligatii de plata accesorii aferente TVA in suma totala de x lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarului si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca domnul x datoreaza accesoriile in suma de x lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP, urmare verificarilor efectuate, au stabilit in sarcina acestuia obligatii suplimentare de plata reprezentand TVA, individualizate prin decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x, necontestata.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AS4FP a stabilit in sarcina contribuabilului obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei, pentru perioada 25.10.2012 - 25.06.2015.

Debitele reprezentand TVA asupra carora au fost calculate accesoriile contestate au fost individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP.

In drept, potrivit conform art. 116, art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 122 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**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, inclusiv unitățile subordonate acesteia.

(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 nașterii dreptului la restituire pentru sumele de restituit potrivit art. 117, astfel: (...).

„**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 reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a 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.

(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.**”

„**Art. 120¹ (1)** (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.”

“**Art. 122** În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4).”

Prevederi legale similare se regasesc pe intreaga perioada supusa impunerii.

Avand in cele de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In ceea ce priveste diferentele 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

In speta, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, AS4FP a stabilit in sarcina contribuabilului obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei, pentru perioada 25.10.2012 - 25.06.2015.

Debitele reprezentand TVA asupra carora au fost calculate accesoriile contestate au fost individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x lei, individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contribuabilului reprezinta masura accesorie in raport cu debitele, respectiv cu diferentele de TVA stabilite suplimentar de plata in suma totala de x lei individualizate prin Decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP.

Urmare solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din adresa nr. x, AS4FP a subliniat faptul ca **domnul x nu a contestat Decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP.**

In ceea ce priveste modalitatea de determinare a TVA de plata in perioada de raportare si modul de efectuare a regularizarilor de TVA sunt incidente dispozitiile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii (25.10.2012 - 25.06.2015):

“**Art. 147³.** - (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.

Alineatul (3) a fost derogat prin alineatul (4¹) din Codul Fiscal din 22/12/2003 începând cu 28.02.2014.

Alineatul (3) a fost modificat prin punctul 73. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

(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.

Alineatul (4) a fost derogat prin alineatul (4¹) din Codul Fiscal din 22/12/2003 începând cu 28.02.2014.

Alineatul (4) a fost modificat prin punctul 73. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

(4¹) 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.

Alineatul (4¹) a fost introdus prin punctul 8. din Ordonanță de urgență nr. 8/2014 începând cu 28.02.2014.

(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 cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Alineatul (5) a fost modificat prin punctul 73. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus rezulta ca în situația în care în perioada anterioară exista un sold de TVA de plată care nu a fost achitat la bugetul de stat, iar în perioada de raportare exista o sumă negativă de TVA mai mare decât TVA de plată din perioada anterioară, prin mecanismul de regularizare reglementat de art. 147³ din Codul fiscal, pentru perioada fiscală de raportare rămâne o sumă negativă de TVA, ceea ce înseamnă ca TVA de plată anterior s-a stins.

În acest caz, contribuabilul datorează accesoriu de la data scadenței TVA de plată și până la data stingerii. Menționăm ca, în același sens, este și punctul de vedere exprimat de Direcția generală de legislație cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul MFP, exprimat prin adresa nr. x, atașat la dosarul contestației.

In ceea ce priveste data stingerii TVA de plata, prin autocompensare cu suma negativa de TVA inscrisa in decontul fara optiune de rambursare, potrivit dispozitiilor art. 134 alin 3, coroborat cu art. 156², art 156³ si art. 157 alin 1 din Codul fiscal, este data prevazuta pentru depunerea decontului de TVA, respectiv data de 25 a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala.

In speta, organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP au constatat ca informatiile inscrise in deconturile de TVA, pentru perioada 25.10.2012 - 25.06.2015, nu corespund situatiei reale, stabilind in acest sens diferente pozitive si negative de TVA fata de cele declarate de contribuabil. Prin urmare, creantele au devenit certe si lichide prin Decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP.

Din analiza fiselor analitice si sintetice pe platitor si a anexelor Raportului de inspectie fiscala nr. MBS4-AIF x, cu privire la diferentele pozitive/negative de TVA stabilite urmare controlului, atasate la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

1. Referitor la debitele reprezentand TVA stabilite prin decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS4-AIF x:

De exemplu, cu privire la perioada iulie - decembrie 2012:

		TVA de plata contribuabil	TVA de plata inspectie fiscala	sold plata contribuabil	sold plata inspectie	dif plata/ rambursat	scadenta
2012	iulie						
	august						
	septembrie						
	octombrie						
	noiembrie						
	decembrie						

Astfel:

- cu privire la lunile iulie si august 2012 nu s-au stabilit diferente de TVA fata de sumele declarate de contribuabil;

- cu privire la luna septembrie 2012 (scadenta 25.10.2012) a fost stabilita o diferenta de TVA de plata in suma de x lei, urmare faptului ca a fost diminuata suma negativa a TVA declarata de contribuabil de la (-) x lei la (-) x lei;

- cu privire la luna octombrie 2012 (scadenta 25.11.2012) a fost stabilita o diferenta de TVA de plata in suma de x lei, fiind anulata suma negativa a TVA declarata de contribuabil de (-) x lei si stabilindu-se TVA de plata in suma de x lei;

- cu privire la luna noiembrie 2012 (scadenta 25.12.2012) a fost stabilita a fost stabilita o diferenta negativa de TVA in suma de (-) x lei, urmare faptului ca, contribuabilul a declarat TVA de plata in suma de x lei, iar organele de inspectie fiscala au stabilit o suma negativa de TVA de (-) x lei;

- cu privire la luna decembrie 2012 (scadenta 25.01.2013) a fost stabilita o diferenta de TVA de plata in suma de x lei, fiind anulata suma negativa a TVA declarata de contribuabil de (-) x lei si stabilindu-se TVA de plata in suma de x lei.

2. In ceea ce priveste modul de calcul al accesoriilor contestate, individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x, se retin urmatoarele:

De exemplu, cu privire la perioada iulie - decembrie 2012:

- suma de x lei (scadenta 25.10.2012) a fost stinsa integral prin compensare cu suma negativa de TVA de x lei (scadenta 21.12.2012); prin urmare, in legatura cu debitul in suma de x lei s-au calculat in mod corect accesorii pe perioada 25.10.2012 - 21.12.2012;

- suma de x lei (scadenta 25.11.2012) a fost stinsa in parte prin compensare cu suma negativa de TVA ramasa x lei (scadenta 21.12.2012), ramand, in continuare de plata TVA in suma de x lei; prin urmare, in legatura cu debitul in suma de x lei s-au calculat in mod corect accesorii pe perioada 25.11.2012 - 21.12.2012;

- suma de x lei ramasa de plata a fost stinsa in parte prin compensare cu suma negativa de TVA (-)x lei (scadenta 25.02.2013); prin urmare, in legatura cu debitul in suma de x lei s-au calculat in mod corect accesorii pe perioada 21.12.2012 - 25.02.2013;

Etc.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. - intrucat contribuabilul nu a contestat potrivit dispozitiilor Titlului VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala, Decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x emisa de AS4FP, rezulta ca acesta si-a insusit toate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diferentele de TVA stabilite suplimentar de plata in suma totala de x lei;

2. - potrivit dispozitiilor art. 131 si art. 153 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

“**Art. 131** (4) Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare. (...)**”

“**Art. 153** Evidența creanțelor fiscale

(1) In scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. **Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale.**”

Potrivit dispozitiilor legale de mai sus, rezulta ca, incepand cu 01.01.2016, organele de inspectie fiscala emit decizie de impunere, **numai** pentru diferențe în plus sau în minus de **obligatii fiscale principale** aferente diferențelor de baze de impozitare, stabilirea si individualizarea accesoriilor aferente obligatiilor fiscale principale neintrand in competenta acestora, ci a structurii din cadrul organului fiscal care are obligatia de a organiza evidenta creantelor fiscale.

Prin urmare, este eronata afirmatia contribuabilului potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au calculat accesorii aferente diferentelor de TVA de plata stabilite suplimentar, pe motiv ca acesta a inregistrat doar TVA de recuperat pe toata perioada supusa controlului.

3. - prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x s-au calculat accesorii numai cu privire la diferentele de TVA de plata stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. MBS4-AIF-x;

4. - organul fiscal a respectat regulile compensarii prevazute la art. 116 alin (1) si (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pe perioada supusa impunerii;

5. - potrivit dispozitiilor OMFP nr. 1801/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 3/2008:

“În aplicarea art. 12, art. 111, art. 114, art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007:

“În situația în care contribuabilul, cu bună-credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus.” “

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei afirmatia contribuabilului potrivit careia nu datoreaza accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente TVA, pe motiv ca, desi s-au stabilit diferente de TVA de plata, la sfarsitul perioadei de raportare acesta a inregistrat TVA de recuperat, **intrucat**, din analiza fiselor analitice/sintetice pe platitor atasate la dosarul cauzei, rezulta ca sumele negative de TVA din deconturile de TVA pentru care nu s-a solicitat rambursarea **s-au stins prin compensare pana la data stabilirii de către organele de inspectie fiscala a diferentelor datorate în plus prin decizia de impunere** nr. MBS4-AIF-x.

Prin urmare, domnul x datoreaza accesorii pentru toate diferentele de TVA de plata stabilite suplimentar, astfel cum a fost prezentat anterior, motiv pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de acesta impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AS4FP, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente TVA in suma totala de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 116, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 122 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 131, art. 153, art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul x impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x emisa de AS4FP, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii aferente TVA in suma totala de x lei.

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.