



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 6/77/2012.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 24/24.05.2012

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L.,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 30835/19.12.2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor București, prin adresa nr. 907793/13.12.2011 (fila nr. 20), asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L.. Din cuprinsul adresei anterior menționate, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 30835/19.12.2011, rezultă că, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 3333/2011, Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud i-a fost delegată competența de soluționare a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 108/1056567/25.08.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București (a se vedea în acest sens și solicitarea de delegare competență aprobată de președintele A.N.A.F. – anexată în copie la filele nr. 18-19).

Prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 108/1056567/25.08.2011, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București (fila nr. 2), s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei constând în dobânzi aferente T.V.A..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 (alin. 3¹) din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L..

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 108/1056567/25.08.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București (fila nr. 2) s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L., în temeiul art. 88 lit. c). și al art. 119 din Codul de procedură fiscală, dobânzi aferente T.V.A. (... lei).

Stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale accesorii anterior arătate rezidă, așa cum rezultă din anexa la decizia contestată (fila nr. 1), în constatarea neachitării de către aceasta la termen a T.V.A. cu scadență la 25.05.2011 (conform declarației 300 nr. 123456/25.05.2011 depusă de contestatoare). Accesoriile au fost stabilite pentru perioada 25.05.2011 – 31.05.2011 (6 zile) și nu pentru perioada 25-APR-11 – 31-MAI-11 așa cum eronat este înscris în această anexă.

II. Împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 108/1056567/25.08.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București (fila nr. 2) petenta a formulat și depus, prin administrator SN, contestația înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București sub nr. 1027637/13.09.2011 (fila nr. 12). Urmare a delegării de competență contestația a fost transmisă și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 30835/19.12.2011 (fila nr. 20).

În susținerea contestației sale petenta arată următoarele:

- S.C. X S.R.L. în calitate de cesionar, a depus la A.N.A.F. București - Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București adresa înregistrată sub nr. 991508/17.05.2011 (fila nr. 8) prin care s-a solicitat compensarea datoriei societății constând în T.V.A. de plată în sumă de ... lei cu T.V.A. de rambursat al societății comerciale Y S.R.L., la bază fiind contractul de cesiune de creanță nr. 189/04.05.2011 (fila nr. 7);
- având în vedere că în cauză există un contract de cesiune de creanță încheiat anterior scadenței T.V.A. de plată, societatea nu datorează accesorii pentru neplata în termen.

În concluzie contestatoarea solicită admiterea contestației formulate și anularea Deciziei nr. 108/12.07.2011.

Prin adresa nr. 30835/21.12.2011 (fila nr. 21) s-a solicitat contestatoarei completarea documentației necesare în vederea analizării contestației, cele solicitate fiind transmise cu adresa nr. 1042/13.01.2012 (fila nr. 35) fiind anexate la filele nr. 23-34 din dosar.

Pentru lămurirea cauzei, în temeiul prevederilor art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, a fost solicitat, cu adresa nr. 30835/16.02.2012 (filele nr. 36-38), punctul de vedere al Direcției legislație cod procedură fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Punctul de vedere solicitat a fost transmis prin scrisoarea Direcției legislație cod procedură fiscală nr. 430158/10.05.2012 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 12349/17.05.2012 (filele nr. 42-44).

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, prin decontul de T.V.A. aferent lunii februarie 2011, depus și înregistrat la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București sub nr. 976611/25.03.2011 (filele nr. 32-34), S.C. Y S.R.L. a solicitat la rambursare suma de ... lei.

Înainte de soluționarea decontului cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A., prin notificarea înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București nr. 991508/17.05.2011 (fila nr. 30), S.C. X S.R.L. înștiințează organul fiscal că, prin contractul de cesiune nr. 189/04.05.2011 (fila nr. 7), din suma totală solicitată la rambursare (... lei), i-a fost cesionat acest drept pentru suma de ... lei de către S.C. Y S.R.L.. Aceasta, în vederea stingerii prin compensare a obligațiilor de plată privind T.V.A. ale S.C. X S.R.L. neachitate, cu termen scadent la 25.05.2011 (conform declarației 300 nr. 123456/25.05.2011 depusă de contestatoare).

Prin decizia de rambursare nr. 6190010024483/31.05.2011 (fila nr. 31) emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București pe numele S.C. Y S.R.L. , în baza analizei de risc, s-a stabilit T.V.A. aprobată la rambursare pentru suma solicitată prin decont, respectiv ... lei.

Prin Nota de compensare nr. 25612/15.06.2011 (fila nr. 14) Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București, în baza deciziei de rambursare din 31.05.2011 (fila nr. 31), a contractului de cesiune de creanță, a notificării nr. 991508/17.05.2011 și în temeiul art. 116 Cod procedură fiscală a fost aprobată compensarea sumei de ... lei scadentă și neachitată. Compensarea s-a făcut cu data de 31.05.2011, dată la care s-a apreciat că respectivele creanțe existau deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

În fișa sintetică a S.C. X S.R.L. (filele nr. 9-10) cesiunea creanței notificate, inclusiv compensarea sumei de ... lei, a fost operată la data de 31.05.2011 (fila nr. 10), situație în care pentru aceeași sumă, reprezentând soldul T.V.A. de plată neachitat, scadent la data de 25.05.2011, s-au calculat dobânzi (în cotă de 0,04 %) de ... lei, așa cum rezultă din Anexa la Decizia nr. 1056567/25.08.2011 referitoare la obligațiile de plată accesorii (filele nr. 1-2), organul fiscal considerând că în cazul concret stingerea obligațiilor datorate de contestatoare (diferența de ... lei) s-a realizat cu o întârziere de 6 zile.

În raport cu starea de fapt descrisă mai sus, a documentelor depuse la dosarul cauzei și a actelor normative aplicabile speței, organul de soluționare urmează să se pronunțe dacă accesoriile calculate prin decizia contestată sunt legal datorate. În acest sens este necesar să se stabilească, care este momentul la care creanțele fiscale ale statului constând în drepturi de percepere a taxei pe valoarea adăugată de plată datorată de petentă și respectiv creanțele fiscale

reprezentând drepturi de rambursare a taxei pe valoarea adăugată cesionate contestatoarei de către un terț au fost deopotrivă certe, lichide și exigibile pentru a putea fi compensate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și (2) lit. a)., art. 24, art. 30 alin. (1) și (2), art. 85, art. 88 lit. a)., art. 111 alin. (1), art. 116 alin. (1), (2) și (4), art. 117 alin. (1) lit. e). și alin. (9) și art. 122 din Codul de procedură fiscală coroborate cu prevederile art. 147³ alin. (6) și (9) și art. 157 alin. (1) din Codul fiscal, dispoziții legale pe care le cităm în cele ce urmează:

Cod procedură fiscală

“ART. 21

Creanțele fiscale

(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a). dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

ART. 24

Stingerea creanțelor fiscale

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

ART. 30

Dispoziții privind cesiunea creanțelor fiscale ale contribuabililor

(1) Creanțele principale sau accesorii privind drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor, precum și sumele afectate garantării executării unei obligații fiscale pot fi cesionate numai după stabilirea lor potrivit legii.

(2) Cesiunea produce efecte față de organul fiscal competent numai de la data la care aceasta i-a fost notificată.

ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(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.

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a). deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

ART. 111

Termenele de plată

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.

ART. 116

Compensarea

(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**.

ART. 117

Restituiri de sume

(1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

a).

e). cele de rambursat de la bugetul de stat;

.....

(9) Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art. 124, se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

ART. 122

Dobânzi și penalități de întârziere în cazul compensării

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).

Cod fiscal

ART. 147³

Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153

(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.

Plata taxei la buget

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. 156² și 156³.”.

Prin urmare, conform art. 24 din Codul de procedură fiscală, stingerea creanțelor fiscale se poate realiza și prin compensare.

Astfel, în raport cu prevederile art. 116 alin. (1) și (4) Cod procedură fiscală, privitor la compensare se desprind două chestiuni de principiu și anume:

1. prin compensare se sting creanțele statului cu creanțele debitorului;
2. compensarea operează de drept la data la care creanțele (statului și ale debitorului) există deodată, fiind deopotrivă **certe, lichide și exigibile**.

Din cele anterior arătate rezultă că, în cazul analizat, stingerea creanțelor statului reprezentând dreptul de percepere al T.V.A. din decontul depus de S.C. X S.R.L. la data de 25.05.2011, prin compensare cu creanțele debitorului (în persoana S.C. X S.R.L.) rezultate din cesiunea notificată la data de 17.05.2011 nu se putea face

decât atunci când ambele creanțe existau deodată, fiind deopotrivă certe lichide și exigibile.

În această ordine de idei, este cât se poate de limpede că, **creanțele fiscale reprezentând dreptul de percepere a taxei pe valoarea adăugată de plată înscrisă în decontul aferent lunii aprilie 2011**, depus de S.C. X S.R.L. la data de 25.05.2011 și înregistrat la organul fiscal competent sub nr. 123456, au fost **certe, lichide și exigibile la data de 25.05.2011**. Astfel, **certitudinea** precum și **lichiditatea** (câtimea creanțelor) lor rezultă dintr-o declarație fiscală depusă la 25.05.2011 de contribuabil, declarație care este asimilată cu o decizie de impunere sub rezerva unei verificări ulterioare (art. 85 alin. 1 lit. a și arz 86 alin. 4 Cod procedură fiscală). **Exigibilitatea** acestora intervine la data scadenței care coincide și ea cu data de 25.05.2011 (art. 111 și 116 alin. 5 lit. a Cod procedură fiscală).

În ceea ce privește data la care creanțele fiscale constând în drepturi de rambursare a sumei negative de taxă pe valoarea adăugată, cesionate petentei de către S.C. Y S.R.L., au devenit certe, lichide și exigibile arătăm următoarele:

În conformitate cu dispozițiile art. 30 alin. (1) Cod procedură fiscală, creanțele fiscale principale privind drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor pot fi cesionate numai după **stabilirea lor potrivit legii**.

Cu privire la înțelesul sintagmei „stabilirea lor potrivit legii” și implicit la interpretarea alin. (1) al art. 30 din Codul de procedură fiscală, prin adresa nr. 30835/16.02.2012 (filele nr. 36-38), în temeiul prevederilor art. 213 alin. (2) din același cod, a fost solicitat, punctul de vedere al Direcției legislație cod procedură fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Așa cum și în preambul s-a arătat, punctul de vedere solicitat a fost transmis prin scrisoarea Direcției legislație cod procedură fiscală nr. 430158/10.05.2012 înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 12349/17.05.2012 (filele nr. 42-44).

Astfel, potrivit direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice amintită, „stabilirea potrivit legii” a creanțelor principale privind drepturi de rambursare a taxei pe valoarea adăugată se face în două etape și anume:

- stabilirea de către persoana impozabilă, prin decontul de T.V.A., a sumei negative de taxă și solicitarea rambursării acesteia prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de T.V.A. din perioada de raportare;
- stabilirea de către organul fiscal a sumei taxei ce urmează a fi rambursată, prin emiterea și comunicarea deciziei de rambursare.

În această ordine de idei, Direcția legislație cod procedură fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice conchide că cesiunea creanțelor privind drepturi de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi efectuată decât după emiterea și comunicarea deciziei de rambursare.

Privitor la obiectul cesiunii, din perspectiva organului fiscal, se arată că acesta nu poate fi decât suma rezultată după efectuarea compensării T.V.A. de rambursat stabilit prin decizia de rambursare cu obligațiile fiscale de plată ale cedentului.

Referitor la cesiunea notificată înaintea stabilirii potrivit legii a dreptului de rambursare, se precizează că din întreaga economie a art. 30 din Codul de procedură fiscală rezultă că sancțiunea aplicabilă acesteia este inopozabilitatea față de organul fiscal până cel mai devreme la data emiterii deciziei de rambursare.

În raport cu punctul de vedere mai sus exprimat concluzionăm că în cazul analizat cesiunea creanței de ... lei reprezentând o parte din suma negativă de taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de S.C. Y S.R.L. prin decontul aferent lunii aprilie 2011 nu era opozabilă organului fiscal decât începând cu data emiterii deciziei de rambursare.

Cum decizia de rambursare nr. 6190010024483 a fost emisă în data de 31.05.2011 și cum în cauză cedentul nu a avut alte obligații fiscale scadente care să fie compensate cu suma aprobată la rambursare rezultă că aceasta este și data la care creanța cesionată constând în T.V.A. în cuantum de ... lei a devenit certă, lichidă și exigibilă.

Așa fiind, constatarea organelor fiscale potrivit căreia compensarea în puterea legii a celor două creanțe din discuție a avut loc la data de 31.05.2011 când ele erau deopotrivă certe, lichide și exigibile este conformă cu soluția Ministerului Finanțelor Publice.

Din această perspectivă, întrucât termenul scadent pentru plata taxei pe valoarea adăugată de ... lei datorată de S.C. X S.R.L. a fost la data de 25.05.2011 iar compensarea acestei creanțe fiscale cu T.V.A. cesionată a avut loc la data de 31.05.2011, pentru cele 6 zile de întârziere la plată petenta datorează dobânzile legal prevăzute.

Pe cale de consecință, vor fi menținute în sarcina contestatoarei dobânzile aferente soldului taxei pe valoarea adăugată de plată de ... lei pentru perioada 26.05.2011 - 31.05.2011 (6 zile) având în vedere că, potrivit celor de mai sus, s-a stabilit că data la care a avut loc compensarea a fost 31.05.2011 iar conform art. 120 alin. (1) Cod procedură fiscală *„Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*. De asemenea, conform art. 122 în cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4) Cod procedură fiscală.

Astfel, pentru suma de ... lei (... x 0,04 % x 6 zile) reprezentând dobânzi de întârziere contestația petentei urmează a fi respinsă.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. pentru suma totală de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 108/1056567/25.08.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili București.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Mureș - Secția contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV ,

ŞEF BIROU ,