

**DECIZIA nr. 300 din 13.06.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC G SA**,  
cu sediul in ....., Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr...../...2012 de catre D.G.F.P.-M.B. – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti cu privire la contestatia SC G SA formulata prin SCPA ..... in baza imputernicirii avocatiile nr. ....../2012.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 06.04.2012 si inregistrata sub nr. ....2012 il constituie accesoriile in suma totala de **AT lei** stabilite prin urmatoarele acte administrative fiscale:

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili si comunicata prin posta in data de 06.01.2012 pentru dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S1 lei;

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da2/2012 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti si comunicata sub semnatura in data de 08.03.2012 pentru dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206 si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 14.1-14.2 din Instructiunile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC G SA.

I. Organele fiscale de administrare din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011(1120078/30.12.2011) prin care au stabilit in sarcina SC G SA dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de H lei, din care accesoriile aferente TVA sunt in suma de S1 lei, calculate pentru perioada 07.07.2011 – 24.10.2011 pentru obligatii fiscale evidentiile in deconturile din 21.06.2011 si 06.07.2011.

Dupa trecerea societatii in categoria contribuabililor mijlocii, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au stabilit in sarcina acesteia dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei, calculate pentru perioada 25.08.2011 –

28.02.2012 pentru obligatii fiscale evidentiata in deconturile din 19.08.2011, 16.09.2011, 21.10.2011, 21.11.2011 20.12.2011, 23.01.2012 si 23.02.2012.

**II.** Prin contestatia formulata SC G SA precizeaza ca, in calitate de cesionar a incheiat in data de 07.07.2011 cu SC P SRL, in calitate de cedent un contract de cesiune privind creanta fiscala reprezentata de TVA de rambursat in suma de SCED lei conform decontului cu optiune de rambursare nr. ..../05.07.2011 depus de catre cedent. Contractul de cesiune a fost notificat organelor fiscale competente in administrarea cedentului – A.F.P. sector 1 – in data de 12.07.2011 si produce efecte de la data notificarii conform art. 4 alin. (2) din Ordinul nr. 1.308/2009. Concomitent cu notificarea contractului de cesiune a fost depusa si cererea de compensare a obligatiilor fiscale restante ale cesionarei reprezentand TVA de plata conform deconturilor de TVA depuse in data de 21.06.2011 si data de 06.07.2011.

SC G SA sustine ca, in temeiul art. 23, art. 30 alin. (1), art. 85 alin. (1), art. 82 alin. (1) si art. 86 alin. (4) din Codul de procedura fiscala suma negativa din decontul de TVA cu optiune de rambursare indeplineste conditia de „stabilire” prevazuta de art. 30 alin. (1) din actul normativ respectiv si, implicit, de la aceasta data, sumele respective pot fi cesionate.

Intrucat legislatia fiscala nu reglementeaza expres o sanctiune pentru depunerea notificarii anterior emiterii deciziei de rambursare a TVA, nu exista niciun motiv pentru care organele fiscale sa continue sa ignore cesiunea de creanta deja notificata, odata emisa decizia de rambursare.

In consecinta, in temeiul dispozitiilor derogatorii ale art. 116 alin. (5<sup>1</sup>) din Codul de procedura fiscala, compensarea ar fi trebuit sa opereze de la data notificarii cesiunii de creanta.

In acest context, sustinerile organului fiscal din scrisoarea catre cedent sunt eronate intrucat rambursarea s-a efectuat la data de 20.01.2012, iar notificarea cesiunii a avut loc la data de 12.07.2011, fiind incalcate si prevederile art. 7 si art. 70 din Codul de procedura fiscala referitoare la rolul activ si la solutionarea in termen a cererii de compensare.

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

### **3.1. Referitor la decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011**

*Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contesta.....tiei, in conditiile in care contestatoarea nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.*

**In fapt**, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011(identificata cu nr. de registratura ...../30.12.2011) Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a stabilit in sarcina contestoarei SC G SA dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S1 lei.

Decizia a fost comunicata societatii prin posta cu recomandata nr. 50112, fiind confirmata de primire in data **06.01.2012** prin semnatura si stampila secretariatului societatii. Confirmarea de primire, in original, a fost transmisa de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili noului organ fiscal de administrare – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti – cu adresa inregistrata sub nr. ....../23.01.2012.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza urmatoarele:

"Art. 207. - (1) **Contestatia se va depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii**".

Referitor la comunicarea actului administrativ fiscal, art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza:

" Art. 44. - (1) *Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.*

(2) **Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.**

(2<sup>1</sup>) *Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.*

(2<sup>2</sup>) *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2<sup>1</sup>), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.*

(3) *Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.*

*(4) Dispozitiile Codului de procedura civila privind comunicarea actelor de procedura sunt aplicabile in mod corespunzator."*

Se retine ca **termenul de depunere a contestatiei** prevazut in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata **are caracter imperativ** si incepe sa curga de la data comunicarii actului administrativ fiscal atacat, comunicare care se poate face direct - prin ridicarea sub semnatura, prin remiterea sub semnatura, **prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire** ori prin alte mijloace de comunicare directa - sau prin publicitate, in situatia in care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat printr-unul din mijloacele de comunicare directa. In situatia comunicarii prin publicitate, actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului, iar termenul de depunere a contestatiei este de 30 de zile de la data comunicarii.

In speta, organele fiscale din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat SC G SA decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011a sediul sau din ....., sector x Bucuresti prin posta, cu scrisoarea recomandata nr. 50112, fiind confirmata de primire sub semnatura si stampila de secretariatul societatii in data **06.01.2012**. Impotriva deciziei societatea avea posibilitatea sa uzeze de calea de atac a contestatiei administrative in termen de 30 de zile de la comunicare, respectiv pana in data de **06.02.2012** inclusiv, fiind instiintata in acest sens chiar prin decizia comunicata.

Cum contestatia impotriva deciziei nr. da1/2011a fost depusa la oficiul postal in data de **06.04.2012** si inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. ....../.....2012, cu mult peste data de 06.02.2012, rezulta ca nu a fost respectat termenul de contestare de 30 de zile prevazut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata. Fata de depunerea contestatiei peste termenul legal de 30 de zile, contestatoarea nu face nicio mentiune prin contestatia formulata.

In consecinta, avand in vedere ca societatea contestatoare nu a respectat conditiile procedurale impuse de legislatia fiscala cu privire la termenul de depunere a contestatiei, depasind termenul de contestare de 30 de zile a deczut din dreptul de a-i fi solutionata pe fond contestatia, astfel incat aceasta urmeaza a se respinge ca nedepusa in termen, potrivit art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei",**

coroborat cu pct. 12.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2.137/2011, care prevede: "Contestatia poate fi respinsa ca: a) nedepusa in termen, in situatia in care aceasta a fost depusa peste termenul prevazut de lege [...]".

### **3.2. Referitor la decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 411354/08.03.2012**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea debitoare datoreaza accesoriile stabilite de organele fiscale, in conditiile in care nu a achitat la scadenta obligatiile fiscale datorate si a solicitat compensarea acestora cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat solicitata prin decont de o alta societate si cesionata debitoarei, fara ca suma cesionata sa reprezinte o creanta fiscala stabilita prin decizie de rambursare.*

**In fapt**, prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da2/2012 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au stabilit in sarcina SC G SA dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei, calculate pentru perioada 25.08.2011 – 28.02.2012 pentru obligatii fiscale evidentiata in deconturile din 19.08.2011, 16.09.2011, 21.10.2011, 21.11.2011 20.12.2011, 23.01.2012 si 23.02.2012.

Din fisa sintetica pe platitor si din referatul cauzei nr. 44728/03.05.2012 reiese ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost generate de achitarea in data de 28.02.2012 a sumelor de SA1 lei si SA2 lei reprezentand TVA datorata de SC G SA si neachitata pana la data platii.

La dosarul cauzei exista urmatoarele documente, in copie:

- contractul de cesiune de creanta nr. ../08.07.2011 incheiat intre SC PSRL, in calitate de cedent si SC G SA, in calitate de cesionar prin care cedentul a cesionat catre cesionar creanta in suma de SCED lei reprezentand TVA de rambursat din decontul cu suma negativa cu optiune de rambursare corespunzator lunii iunie 2011;

- notificarea cesiunii de creanta de catre SC G SA prin comunicarea din data de 12.07.2011 catre Administratia Finantelor Publice sector 1 pentru TVA de rambursat in suma de SCED lei rezultata din decontul de TVA al cedentului nr. ....../05.07.2011;

- cererea SC G SA inregistrata la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. ....../12.07.2011 prin care societatea a solicitat compensarea sumei de C1 lei reprezentand TVA de plata aferenta lunilor mai si iunie 2011 din deconturile de TVA din 21.06.2011 (C11 lei) si din 06.07.2011 (C12 lei) cu suma de C2 lei reprezentand TVA de recuperat de la stat de catre societatile SC M SRL (C21 lei) si SC PSRL (SCED lei) si cesionate SC G SA prin contractele de cesiune de creanta nr. 877/11.07.2011 si nr. 875/08.07.2011;

- decizia de rambursare a TVA nr. ....../11.01.2012 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 1 in favoarea contribuabilului SC PSRL pentru TVA aprobata la rambursare in suma de SCED lei;

- nota de restituire nr. ....../20.01.2012 prin care Administratia Finantelor Publice sector 1 a restituit SC PSRL suma de SCED lei;

- adresa nr. ....../30.01.2012 prin care Administratia Finantelor Publice sector 1 a comunicat SC PSRL ca „avand in vedere ca raportul de inspectie

fiscala s-a incheiat in data de 28.12.2011, societatea trebuia sa depuna la Administratia Finantelor Publice sector 1 notificarea, contractul de cesiune de creanta si cererea de compensare ulterior acestei date”;

- OP nr. 1/28.02.2012 pentru suma de SA1 lei si OP nr. 2/28.02.2012 pentru suma de SA2 lei prin care SC PSRL a virat aceste sume in contul TVA datorat bugetului de stat de SC G SA.

Prin contestatia formulata SC G SA sustine, in esenta, ca organele fiscale trebuiau sa-i compenseze obligatiile aferente TVA datorata cu data de 12.07.2011 cand a notificat cesiunea de creanta, apreciind ca TVA de rambursat cuvenita cedentului era stabilita legal de la data depunerii de catre acesta a decontului de TVA cu optiune de rambursare.

**In drept**, potrivit art. 30, art. 82, art. 85, art. 86, art. 88, art. 116 si art. 122 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 30. – (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.**

(3) Desființarea cesiunii sau constatarea nulității acesteia ulterior stingerii obligației fiscale nu este opozabilă organului fiscal”.

“Art. 82. – (2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze **quantumul obligației fiscale**, dacă acest lucru este prevăzut de lege”.

“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.**

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

“Art. 86. – (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal **sau în baza unei inspecții fiscale.**

(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”.

“Art. 88. - **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. 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.

(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; [...]**.

“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)”.

Prin art. I pct. 55 din O.G. nr. 29/2011, în vigoare începând cu data de 17.09.2011 art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare a fost completat prin introducerea alin. (5<sup>1</sup>), astfel:

“Art. 116. – (5<sup>1</sup>) Creanțele fiscale rezultate din cesiunea notificată potrivit prevederilor art. 30 se sting prin compensare cu obligațiile cesionarului la data notificării cesiunii.”

În Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 se precizează:

**“30.1. Cesiunea de creanță trebuie să îndeplinească cerințele de validitate din dreptul comun. Plățile efectuate între organul fiscal și contribuabilul cedent până la notificarea cesiunii sunt valabile.**

30.2. Din momentul notificării cesiunii, creanța fiscală se transferă către cesionar cu toate drepturile pe care i le conferea cedentului, inclusiv accesoriile acesteia, în condițiile legii. Cesionarul devine creditor pentru valoarea creanței înscrisă în actul de cesiune, indiferent de prețul pe care l-a plătit și chiar dacă cesiunea s-a făcut cu titlu gratuit.

30.3. În cazul în care organul fiscal constată că aceeași creanță fiscală a fost cesionată mai multor cesionari, cesionarul care a notificat primul organul fiscal va deveni creditor al creanței cesionate”.

Prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.308/2009 privind unele măsuri pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, precum și pentru **stingerea prin compensare sau restituire a**

**sumelor reprezentând taxă pe valoarea adăugată aprobată prin decizia de rambursare** s-au stabilit următoarele:

“ Art. 4. - (1) În conformitate cu dispozițiile art. 30 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, creanțele principale sau accesorii privind drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor pot fi cesionate numai după stabilirea lor potrivit legii.

(2) Cesiunea produce efecte față de organul fiscal competent în administrarea cedentului numai de la data la care aceasta a fost notificată de către cesionar, potrivit prevederilor art. 30 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

(3) Plățile efectuate între organul fiscal și contribuabilul cedent până la notificarea cesiunii sunt valabile. După notificare, organul fiscal devine debitorul cesionarului, **cedentul nemaivând un drept de creanță asupra bugetului pentru sumele înscrise în decizia de rambursare și care au făcut obiectul cesiunii.**

(4) **Potrivit dispozițiilor art. 117 din Codul de procedură fiscală, operațiunea de restituire de sume de la buget se realizează numai după compensarea eventualelor obligații fiscale înregistrate de către contribuabil, astfel că obiect al cesiunii pot reprezenta numai sumele efectiv de restituit contribuabilului cedent.**

[...]

(11) Se aprobă modelul și conținutul formularelor prevăzute în anexele nr. 1 și 2 care fac parte integrantă din prezentul ordin:

a) "Lista furnizorilor neachitați la data de ....", formular pe care îl depune la organul fiscal competent cedentul;

b) "Notificare privind cesionarea dreptului de restituire, conform art. 30 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare", formular pe care îl depune la organul fiscal competent cesionarul.

(12) Formularele de la alin. (11) se depun în situația în care contribuabilii optează pentru aplicarea procedurii prevăzute în prezentul articol.

(13) Procedura de compensare și/sau poprire efectuată în condițiile prezentului articol, în cazul în care contribuabilii în cauză sunt administrați de organe fiscale diferite, se va realiza prin schimb de informații între organe fiscale, potrivit prevederilor art. 51 din Codul de procedură fiscală”.

Referitor la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Art. 147<sup>3</sup>. – (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”.**

Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aprobată prin O.M.E.F. nr. 1.857/2007 stabilește procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare, după cum urmează:

“Cap. I. – Depunerea, înregistrarea și prelucrarea deconturilor de TVA

B. Fluxul de prelucrare a deconturilor de TVA

1. După primirea și procesarea deconturilor de TVA, acestea se grupează pe următoarele categorii:

a) deconturi cu sume pozitive (cu TVA de plată);

b) deconturi cu sume negative (cu TVA de rambursat), astfel:

b1) deconturi cu sume negative cu opțiune de rambursare;

b2) deconturi cu sume negative fără opțiune de rambursare (sume ce se reportează în decontul perioadei următoare)”.

“Cap. II - Procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare

A. Soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare

1. Compartimentul de analiză de risc, denumit în continuare compartiment de specialitate, va analiza solicitările de rambursare, în vederea soluționării.

Procedura are ca scop final încadrarea fiecărei persoane impozabile într-o categorie de risc fiscal, în funcție de comportamentul său fiscal, precum și în funcție de riscul pe care aceasta îl prezintă pentru administrația fiscală.

2. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează, în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, astfel:

a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - **prin emiterea deciziei de rambursare a TVA;**

b) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mediu - cu analiză documentară;

c) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare - cu inspecție fiscală anticipată.

4.4. În urma efectuării analizei documentare, deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pentru care au putut fi justificate sumele solicitate la rambursare se aprobă **și se emite proiectul deciziei de rambursare a TVA.**

4.5. Dacă sumele solicitate la rambursare nu au putut fi justificate cu ocazia analizei documentare, decontul respectiv se încadrează la gradul de risc fiscal mare și se soluționează cu inspecție fiscală anticipată.

5.3. În cazul în care TVA deductibilă sau colectată se modifică față de sumele înscrise în decontul de TVA, se întocmește **decizia de impunere privind**

**obligățiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, care are și rol de decizie de rambursare a TVA.**

5.4. În cazul în care cu ocazia inspecției fiscale nu sunt stabilite diferențe față de suma solicitată la rambursare, se întocmește **decizia privind nemodificarea bazei de impunere, iar decizia de rambursare a TVA se emite de către compartimentul de specialitate.**

6. Deciziile de rambursare a TVA emise în cazul riscului fiscal mic și mediu sunt decizii sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală”.

*Fata de dispozițiile legale antecitate reiese ca rambursarea taxei pe valoarea adaugata are loc atunci cand deconturile cu sume negative de TVA au bifata casuta corespunzatoare, deconturile dobandind astfel rol de cerere de rambursare si se efectueaza de organele fiscale, in toate cazurile, numai pe baza deciziei de rambursare, inclusiv in situatia in care sunt stabilite diferente fata de sumele solicitate de contribuabili in urma inspectiei fiscale pe baza de decizie de impunere, care dobandeste si rol de decizie de rambursare.*

Astfel, se retine ca, in situatia deconturilor de TVA, procedura fiscala anterior citata distinge situatii diferite, si anume:

- deconturile cu sume pozitive (cu TVA de plata) sunt declaratii fiscale ale contribuabililor prin care sunt stabilite obligatiile fiscale reprezentand TVA de plata la bugetul general consolidat si sunt asimilate unei decizii de impunere, sub rezerva verificarii ulterioare, in conformitate cu prevederile art. 82 alin. (2), art. 85 alin. (1) lit. a) si art. 86 alin. (4) din Codul de procedura fiscala;

- deconturile cu sume negative fără opțiune de rambursare sunt declaratii fiscale ale contribuabililor prin care nu sunt stabilite obligatiile fiscale reprezentand TVA de plata la bugetul general consolidat, ci doar sumele ce se pot reporta in deconturile perioadelor urmatoare, in conformitate cu prevederile art. 82 alin. (2), art. 85 alin. (1) lit. a) si art. 86 alin. (4) din Codul de procedura fiscala;

- deconturile cu sume negative cu opțiune de rambursare reprezinta cereri prin care contribuabilii solicita TVA de rambursat de la bugetul general consolidat, **urmand ca sumele convenite la rambursare sa fie stabilite prin decizii de rambursare emise de organele fiscale si/sau decizii de impunere cu rol de decizii de rambursare** (in cazul inspectiilor fiscale), **in conformitate cu prevederile art. 82 alin. (1) si art. 85 alin. (1) lit. b) si alin. (2) din Codul de procedura fiscala coroborate cu cele ale art. 147<sup>3</sup> alin. (6) si alin. (9) din Codul fiscal.**

Prin urmare, apar ca vadit nefondate sustinerile contestatoarei SC G SA cu privire la „stabilirea” creantei contribuabilului reprezentand taxa pe valoarea adaugata de rambursat inca din momentul depunerii decontului, aceasta confundand situatia deconturilor cu sume pozitive (cu TVA de plata) cu cea a deconturilor cu sume negative cu optiune de rambursare, acestea din urma neavand rolul de a „stabili” impozite si alte sume datorate bugetului general

consolidat, ci rolul de „cerere de rambursare”, așa cum prevede expres 147<sup>3</sup> alin. (6) din Codul fiscal, urmând ca **creanțele fiscale ale contribuabililor reprezentând TVA de rambursat să fie stabilite de organele fiscale numai prin decizie** (de rambursare și/sau de impunere, cu rol de rambursare), **ca act administrativ fiscal „emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”** conform art. 41 din Codul de procedura fiscală.

Totodată, în raport de cele anterior arătate, apare ca deficițarea susținerea contestatoarei precum ca sumele negative de TVA înscrise în deconturile cu opțiune de rambursare pot fi considerate „stabilite” și, implicit, cesionate, la data depunerii deconturilor, contestatoarea ignorând faptul că *nu decontul de TVA cu opțiune de rambursare reprezintă titlul de creanță ce atestă creanța fiscală a contribuabilului, ci decizia de rambursare prin care debitorul stat recunoaște existența și întinderea creanței respective*. De altfel, dacă creanța fiscală a contribuabilului reprezentând TVA de rambursat s-ar considera a fi stabilită prin însuși decontul de TVA cu opțiune de rambursare, emiterea deciziei de rambursare de către organele fiscale ar fi o acțiune superflua, ceea ce, evident, nu este cazul. Cum decontul de TVA cu opțiune de rambursare nu reprezintă titlul ce atestă creanța fiscală a contribuabilului față de buget, aceasta nu poate fi considerată ca fiind stabilită și, implicit, cesionată, la momentul depunerii decontului.

Reiese, așadar, că TVA de rambursat solicitată de titularul creanței SC PSRL prin decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare corespunzător lunii iunie 2011 nu putea face obiectul cesiunii de creanță din contractul nr. 875/08.07.2011 întrucât la data de 08.07.2011 creanța fiscală a titularului nu fusese stabilită conform legii, în condițiile în care, în urma cererii de rambursare a titularului (=decontul cu sumă negativă cu opțiune de rambursare corespunzător lunii iunie 2011) organul fiscal competent a emis decizia de rambursare a TVA în data de 11.01.2012 sub nr. ....../11.01.2012. Or, în condițiile în care **dispozițiile art. 30 alin. (1) din Codul de procedura fiscală stabilesc expres că drepturile de rambursare ale contribuabililor pot fi cesionate „numai” după stabilirea lor potrivit legii**, este evident că **notificarea cesiunii** de către SC G SA prin comunicarea din data de 12.07.2011 anterior stabilirii creanței susceptibile a fi cesionate **nu poate produce niciun efect juridic în fața organelor fiscale, neavând obiect**.

De asemenea, se reține că art. 116 alin. (5) din Codul de procedura fiscală stabilește data exigibilității unei creanțe rezultată din deconturile cu sumă negativă de TVA și opțiune de rambursare (care este termenul legal pentru depunerea decontului și nicidecum data depunerii acestuia la registratura organului fiscal), cu mențiunea expresă a exigibilității creanței „în limita sumei aprobate la rambursare prin **decizia emisă de organul fiscal**”. În același sens sunt și prevederile art. 4 alin. (4) din Ordinul prezidentului A.N.A.F. nr. 1.308/2009 conform cărora **„obiect al cesiunii pot reprezenta numai sumele efectiv de restituit contribuabilului cedent”**, precum și cele ale art. 4 alin. (3)

din acelasi ordin conform carora cedentul nu mai are drept de creanta asupra bugetului "**pentru sumele înscrise în decizia de rambursare și care au făcut obiectul cesiunii**", astfel ca sustinerile contestatoarei privind cesionarea valabila a creantei la data de 08.07.2011 nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care obiectul cesiunii nu-l puteau face decat sumele inscrise in decizia de rambursare din data de 11.01.2012. Totodata, principiile de drept civil privitoare la interpretarea contractelor invocate de contestatoare, desi corecte, nu prezinta nicio relevanta, contestatoarea ignorand un principiu de baza referitor la efectul contractelor stipulat de art. 973 Cod civil (in vigoare la data incheierii contractului) conform caruia "conventiile n-au efect decat intre partile contractante".

Si sustinerea conform careia la "momentul aprobarii" decontului de TVA (in fapt, la momentul solutionarii decontului=cererii prin decizie de rambursare) din 11.01.2012 organul fiscal cunostea cesiunea intervenita intre parti, iar contractul de cesiune îi era opozabil cu data de 12.07.2011 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei. Dimpotriva, aceasta demonstreaza ca cesiunea se poate face si, implicit, notifica organelor fiscale numai dupa momentul "aprobarii", cu alte cuvinte al stabilirii creantei fiscale reprezentand taxa de rambursat convenita cedentului pe baza de decizie de rambursare, in conformitate cu metodologia fiscala stabilita potrivit legii, **opozabilitatea notificarii cesiunii neputand fi anterioara stabilirii creantei cesionate**, asa cum tinde sa sustina contestatoarea.

Mai mult, si sustinerea contestatoarei privind operarea compensarii propriilor obligatii fiscale cu creanta fiscala cesionata de cedent de la data notificarii cesiunii in temeiul prevederilor art. 116 alin. (5<sup>1</sup>) din Codul de procedura fiscala este neintemeiata, in conditiile in care aceste prevederi au fost introduse prin art. I pct. 55 din O.G. nr. 29/2011 si au intrat in vigoare incepand cu data de 17.09.2011, fiind evident ca nu poate opera la data depunerii notificarii din 12.07.2011 o dispozitie legala intrata in vigoare ulterior la data de 17.09.2011, **fara incalcare prevederilor art. 15 alin. (2) din Constitutie referitoare la neretroactivitatea legii.**

In consecinta, avand in vedere ca obligatiile fiscale ale contestatoarei SC G SA nu au fost achitate la scadenta, aceasta datoreaza si accesoriile aferente pana la momentul achitarii obligatiilor, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Fata de cele ce preced contestatia SC G SA urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata in privinta stabilirii accesoriilor prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 411354/08.03.2012.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147<sup>3</sup> alin. (6) si alin. (9) din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 30 alin. (1), art. 41, art. 44 alin. (2), art. 82 alin. (2), art. 85 alin. (1) lit. b) si alin. (2), art. 86 alin. (1), art. 88 lit. a), art. 116 alin. (4) si alin. (5) lit. b), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), art. 120<sup>1</sup> alin. (1), art. 122, art. 207 alin. (1), art. 216 alin. (1) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 30.1-30.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, art. 4 alin. (3) si alin. (4) din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.308/2009 privind unele măsuri pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, precum și pentru stingerea prin compensare sau restituire a sumelor reprezentând taxă pe valoarea adăugată aprobată prin decizia de rambursare, Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aprobata prin O.M.E.F. nr. 1.857/2007 si pct. 12.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca nedepusa in termen contestatia SC G SA formulata impotriva deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da1/2011emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili pentru dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S1 lei.

2. Respinge ca neintemeiata SC G SA formulata impotriva deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. da2/2012emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti pentru dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei.