

DECIZIA nr. 567 din 23.07.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de ABC din Polonia,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.....2013, inregistrata sub nr.2013 de catre D.G.R.F.P.B. - Serviciul inspectie fiscala reprezentante straine si nerezidenti cu privire la contestatia ABC din Polonia, inregistrata in scopuri de TVA in Romania si formulata prin imputernicit SC SRL in baza imputernicirii din data de 02.08.2013.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ZZZ/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. YYY/2013 pentru accesorii aferente TVA in suma de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P.B. - Serviciul inspectie fiscala reprezentante straine si nerezidenti au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru deconturile cu sume negative cu optiune de rambursare perioada 02.09.2007-31.03.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. YYY/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-B 208/30.07.2013 pentru perioada 12.09.2007-30.11.2010 si decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ZZZ/2013 pentru perioada 01.12.2010-31.03.2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de C lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de P lei, dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de S1 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei.

II. Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta ABC din Polonia prin imputernicit SC SRL contesta accesoriile stabilite in cuantum S1 lei majorari/dobanzi si S2 lei penalitati de intarziere, sustinand ca acestea au fost

calculate fara luarea in considerare a prevederilor art. 111, art. 116 alin. (2) si alin. (4), art. 120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala.

Doarece organele fiscale au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei inscrisa in decontul lunii noiembrie 2010 depus sub nr. DA/21.12.2010, aceasta suma reprezinta o creanta certa, lichida si exigibila la data depunerii cererii, respectiv 21.12.2010. Ca atare, suma suplimentara de plata reprezentand TVA in suma de P lei, cu scadenta la 25.04.2011 trebuia autocompensata si acoperita din suma aprobata la rambursare din decontul lunii noiembrie 2010, ambele creante fiind certe, lichide si exigibile la data de 25.04.2011.

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

Cauza supusa solutionarii o reprezinta data pana la care se calculeaza accesoriile in cazul compensarii dintre diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale si suma negativa de TVA acceptata la rambursare dintr-un decont anterior perioadei pentru care a fost stabilita diferenta, in conditiile in care compensarea opereaza de drept la data la care ambele creante exista deodata, fiind deopotriwa certe, lichide si exigibile, iar pentru diferenta suplimentara de TVA exigibilitatea a intervenit la data comunicarii deciziei de impunere.

In fapt, societatea nerezidenta ABC din Polonia, inregistrata in scopuri de TVA in Romania a fost verificata de organele de inspectie fiscala pentru solutionarea deconturilor cu sume negative cu optiune de rambursare perioada 02.09.2007-31.03.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. YYY/2013, din care rezulta urmatoarele:

- pentru perioada 12.09.2007-30.11.2010 nu s-au stabilit diferente suplimentare fata de TVA solicitata la rambursare in suma de A lei si a fost emisa decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-B 208/30.07.2013;

- pentru perioada 01.12.2010-31.03.2011 au fost stabilite diferente suplimentare de TVA in suma de C lei fata de TVA solicitata la rambursare in suma de R lei si a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ZZZ/2013 pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de P lei si accesorii in suma de S lei calculate pentru perioada 26.02.2011-31.07.2013, din care dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de S1 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S2 lei.

Prin contestatia formulata ABC contesta numai accesoriile stabilite in quantum de S lei, considerand ca acestea nu sunt datorate deoarece debitul in suma de P lei trebuia autocompensat cu TVA aprobata la rambursare, ambele creante fiind certe, lichide si exigibile la data de 25.04.2011.

In drept, potrivit art. 111, art. 115, art. 116, art. 119, art. 120, art. 120[^]1 si art. 122 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile in vigoare pe perioada verificata:

“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. 115. Ordinea stingerii datoriilor

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

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

b) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (41) [...]

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

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

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

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

“Art. 116. 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).

(3) Creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele fiscale ale debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natură. Eventualele diferențe rămase se compensează cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută la alin. (2).

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

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

a) la data scadenței, potrivit art. 111;

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 119. Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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. Dobânzi

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

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

“Art. 120¹. Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

“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)”.

Fiind vorba de taxa pe valoarea adăugată, în speta sunt aplicabile și prevederile art. 147³ și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează plata TVA și efectuarea regularizărilor prin intermediul decontului TVA conform carora:

“Art. 147³. Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153

(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”.

“Art. 157. Plata taxei la buget

(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”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, pentru TVA exista un mecanism de regularizare care se realizează prin decont, în funcție de rezultatul comparării dintre TVA colectată și TVA deductibilă pentru fiecare perioadă curentă de raportare, pe de o parte și de soldurile negative ori de plată din perioadele anterioare de raportare, pe de altă parte, după cum urmează:

- dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată rezultă o sumă negativă a TVA, care poate fi reportată în deconturile perioadelor următoare sau poate fi solicitată la rambursare;

- dacă în decont s-a bifat casuta corespunzătoare solicitării sumei negative la rambursare, decontul îndeplinind și rol de cerere de rambursare, suma negativă de TVA nu mai poate fi reportată în perioada fiscală următoare;

- dacă TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată rezultă o sumă de plată a TVA, la care se adaugă TVA de plată din decontul perioadei precedente și diferențele stabilite prin decizii de impunere comunicate, neachitate până la data depunerii decontului;

- în situația în care suma negativă din perioada anterioară nu a fost solicitată la rambursare, aceasta poate fi recuperată prin decont din TVA de plată aferentă perioadei curente, contribuabilul având de achitat efectiv la bugetul statului numai soldul TVA de plată rezultat în urma regularizărilor efectuate prin decontul de TVA.

În speta, în cazul ABC aceasta a înregistrat în decontul lunii noiembrie 2010 o sumă negativă a TVA în cuantum de A lei, pentru care a solicitat prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA și care nu mai putea fi reportată și recuperată prin diminuarea TVA de plată din perioada

urmatoare. Aceasta suma reprezinta creanta contribuabilului fata de bugetul statului si **este exigibila la data de 25.12.2010**, termenul prevazut de lege pentru depunerea decontului de TVA aferent lunii noiembrie 2010, dupa cum se prevede la art. 116 alin. (5) lit. b) din Codul de procedura fiscala.

In acelasi timp, diferenta suplimentara de TVA de plata stabilita in urma inspectiei fiscale in cuantum de P lei pentru decontul de TVA aferent lunii martie 2011 reprezinta creanta statului fata de contribuabil si **este exigibila la data de 31.07.2013** (data comunicarii deciziei de impunere prin care a fost stabilita suma, conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei), dupa cum se prevede la art. 116 alin. (5) lit. d) din Codul de procedura fiscala.

Cum art. 116 alin. (4) din Codul de procedura fiscala stabileste operarea de drept a compensarii **“la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile”** rezulta ca data compensarii intre cele doua creante nu poate fi decat data de **31.07.2013** cand, deodata, ele exista sub forma de creante certe, lichide si exigibile, **semnificatia adverbului “deodata” din textul de lege fiind aceea ca creantele trebuie sa fie certe, lichide si exigibile “concomitent”/“in acelasi timp”**.

Rezulta, asadar, ca si dobanzile si penalizarii de intarziere aferente diferentei suplimentare TVA de plata stabilita in urma inspectiei fiscale se calculeaza pana la data de 31.07.2013 care reprezinta data la care aceasta creanta fiscala a fost stinsa prin compensare, in conformitate cu prevederile art. 120 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 122 din Codul de procedura fiscala. Se retine ca in acelasi sens s-a pronuntat si directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice.

Sustinerea ABC in sensul ca la data de 25.04.2011 ar fi intervenit compensarea de drept prevazuta la art. 116 din Codul de procedura fiscala nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat o asemenea data ar fi operat numai in situatia in care societatea nu solicita rambursarea TVA din decontul lunii noiembrie 2010, iar suma respectiva ar fi putut fi reportata in decontul perioadei urmatoare, caz in care se putea realiza autocompensarea prin mecanismul de regularizare aplicat decontului de taxa cu termen de depunere 25.04.2011.

Or, in speta societatea contestatara a solicitat rambursarea sumei negative de TVA din decontul lunii noiembrie 2010, caz in care creanta in suma de A lei a devenit exigibila la data de 25.12.2010, in timp ce diferenta suplimentara de TVA de plata stabilita in urma inspectiei fiscale si pentru care solicita constatarea compensarii de drept a devenit exigibila la data de 31.07.2013, data comunicarii deciziei de impunere prin care s-a stabilit diferenta de P lei, rezultand cu evidenta faptul ca la data de 25.04.2011 nu putea opera compensarea de drept.

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147³ alin. (6) teza a doua si art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 116 alin. (4) si alin. (5) lit. b) si d), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2), art. 120¹, art. 122 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia ABC din Polonia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ZZZ/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P.B. - Serviciul inspectie fiscala reprezentante straine si nerezidenti pentru suma de S lei reprezentand accesorii aferente TVA.

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.