



**DECIZIE NR. 404/2021**

privind soluționarea contestației formulate de **#####S.R.L.**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. #####oara sub nr. TMR-DGR #####

Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. #####oara a fost sesizat de A.J.F.P. ##### – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin Adresa nr. #####, înregistrată la D.G.R.F.P. #####oara – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR-DGR #####, cu privire la contestația formulată de **#####S.R.L.**, CUI #####, cu sediul în localitatea #####, reprezentată legal prin #####SCPA, cu sediul în mun. #####, în calitate de împuternicit, a cărei împuternicire avocațială seria ## nr. #####, se află la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de societatea #####SCPA.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. #####, prin care a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de #####lei, din care a fost contestată suma de #####lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscal la personae juridice nr. #####, respectiv **11.11.2020**, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **28.12.2020**.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul

Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice #####oara este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de #####S.R.L.

I. ##### S.R.L., cu sediul în ##### , număr de înregistrare la ORC J##/###/####, CIF ##### cu sediul procesual ales la SCA #####, din #####, județul #####, cod poștal #####, prin avocat, conform împuternicirii avocațiale anexate, a formulat contestație prin care a solicitat anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ##### emisă în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ##### din următoarele motive:

1. Scurtă prezentare a stării de fapt

În fapt, în perioada 27.10.2020 - 11.11.2020, petenta a fost subiectul unei inspecții fiscale efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, Activitatea de Inspecție fiscală, în urma căreia au fost emise următoarele acte:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. #####(Anexa1);

- Raportul de Inspecție fiscală nr. ##### (Anexa 2).

Inspecția fiscală a vizat verificarea îndeplinirii obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2014-31.07.2020.

Înțelege să conteste actele fiscale sus-menționate pentru suma reprezentând TVA aferentă unui număr de 155 de facturi emise de către ##### S.R.L., societate cu care este afiliată și care aplică sistemul TVA la încasare, sumă pentru care nu i s-a recunoscut dreptul de a solicita rambursarea.

Astfel, prin decontul de TVA pe care l-a depus pentru luna iulie 2020, a solicitat la rambursare suma negativă a TVA de #####lei, sumă care a rezultat din diferența dintre TVA deductibilă înregistrată în debitul contului 4426 TVA deductibilă în sumă de #####lei și suma TVA colectată înregistrată în creditul contului 4427 TVA colectată.

Din suma de #####lei, suma de #####lei reprezintă TVA aferentă unui număr de 155 de facturi emise de către ##### S.R.L., societate afiliată și care aplică sistemul TVA la încasare.

Organele de control fiscal au respins cererea mea de rambursare TVA aferent facturilor emise de către ##### S.R.L., după cum urmează:

- pentru o parte de facturi, respectiv pentru 10 facturi, generând TVA în cuantum de #####lei, s-a constatat că dreptul societății la rambursarea TVA ar fi prescris;

- suma de #####lei ar reprezenta TVA neexigibilă înscrisă pe facturile emise de către ##### S.R.L., societate care aplică sistemul de TVA la încasare, facturile fiind neachitate de către petentă.

În cele ce urmează, analizează pe rând motivele pentru care înțelege să conteste aspectele constatate de către organele de control fiscal:

## 2. Cu privire la prescripție

După cum a arătat la punctul 1 al contestației, organele de control fiscal au respins parțial cererea de rambursare TVA aferentă facturilor emise de către ##### S.R.L., invocând prescripția.

Astfel, au constatat că pentru o parte de facturi, respectiv pentru 10 facturi, generând TVA în cuantum de #####lei, dreptul la rambursarea TVA ar fi prescris.

Contrar celor reținute de către organele de control fiscal în cadrul raportului de inspecție fiscală, în speță, nu a intervenit prescripția. Astfel, organele de control fiscal invocă aplicabilitatea prevederilor art. 219 Cod de procedură fiscală:

*„Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire”*

În acest context, organele de control fiscal au plecat de la premisa că dreptul de rambursare TVA aferent celor 10 facturi s-a prescris la data de 01.01.2020, fără a lua în considerare la acest punct că în speță este vorba despre facturi emise de către o societate care aplică TVA la încasare.

Astfel, dacă luăm în considerare modul în care organele de control fiscal au făcut aplicarea prevederilor legale în materie de rambursare TVA aferent facturilor emise de către o societate care aplică sistemul de TVA la încasare, dreptul de rambursare TVA ia naștere la data încasării facturii. Până la momentul efectuării plății, TVA aferentă respectivelor facturi este neexigibilă.

În acest caz, nu a luat naștere nici dreptul petentei de a solicita rambursarea TVA, nefiind supus prescripției un drept care nu a luat naștere încă.

Prevederile art. 219 Cod de procedură fiscală nu sunt aplicabile în speță în sensul reținut de către organele de control fiscal în cadrul actelor fiscale emise în sarcina sa.

## 3. Cu privire la suma de #####lei reprezentând TVA neexigibilă înscrisă pe facturile emise de către ##### S.R.L.:

Organele de control fiscal au respins la rambursare suma de #####lei, considerând că reprezintă TVA neexigibilă înscrisă pe facturile emise de către ##### S.R.L.. În acest sens, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că ##### S.R.L. este o societate care aplică TVA la încasare, iar petenta nu a achitat contravaloarea acestora.

În acest sens, în cadrul raportului de inspecție fiscală se menționează faptul că inclusiv petenta a evidențiat acest TVA în contul 4428 TVA neexigibilă până în luna iulie 2020. În luna iulie și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere prin decontul de TVA, transferând aceste sume în debitul contului 4426 TVA deductibilă, cu toate că nu am achitat respectivele facturi.

Prevederile legale avute în vedere de către organele de control fiscal sunt cele cuprinse în art. 297 alin. (2) Cod fiscal:

*„(2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”*

Contrar celor reținute de către organele de control fiscal în cadrul raportului de inspecție fiscală, în speță trebuie să avem în vedere următoarea stare de fapt, care produce efecte juridice în ceea ce privește momentul exigibilității TVA aferent facturilor emise de către ##### S.R.L.

Astfel, în luna iulie 2020, societatea ##### S.R.L. a fost subiectul unei inspecții fiscale care s-a finalizat prin emiterea unui raport de inspecție fiscală și a unei decizii de impunere care nu au fost contestate.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală emis pe numele societății ##### S.R.L. (Anexa3), este analizat TVA aferentă aceluiași 155 de facturi emise pe numele meu de către societatea susmenționată.

În analiza TVA aferent facturilor emise de către ##### S.R.L., organele de control fiscal care au efectuat inspecția fiscală la respectiva societate au considerat că ##### S.R.L. avea obligația colectării TVA aferentă livrărilor efectuate către petenta de la data emiterii facturii, întrucât faptul generator și exigibilitatea au intervenit la data livrării produselor și emiterii facturii și nu la data încasării facturilor.

În acest sens, au fost aplicate prevederile art. 134 indice 2 alin. (6) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 282 alin. (6) lit. d) din legea nr. 227/2015 Cod fiscal.

- Art. 134 indice 2 alin. 6 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 132, sau locul prestării, conform*

*prevederilor art 133, se considera a fi în România, dar nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:*

*d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21."*

*- Art. 282 alin. 6 lit. d din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:*

*„(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 275, sau locul prestării, conform prevederilor art. 278, se considera a fi în România, dar nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:*

*d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 pct 26."*

Consecința celor reținute de către organele de control fiscal în cazul ##### S.R.L. a constat în faptul că s-a procedat la colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă livrărilor de bunuri către petentă în perioada 01.10.2014-31.03.2020 în sumă de #####lei, întrucât s-a considerat că faptul generator și exigibilitatea au intervenit la data livrării produselor și emiterii facturii.

În schimb, echipa de control fiscal care a efectuat controlul în cazul său a considerat că taxa pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de către ##### S.R.L. nu este exigibilă pentru că nu au fost achitate respectivele facturi, plecând de la premisa că în speță sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. 1 și 2 Cod fiscal.

Or, după cum se poate observa, în speță este vorba despre aceleași facturi și taxa pe valoare adăugată aferentă acelorași facturi.

Practic, organele de control fiscal au stabilit că pentru aceleași facturi, data la care devine exigibilă TVA-ul este diferită, în funcție de societatea implicată. Astfel:

- din perspectiva societății care a emis facturile/ a celei care a livrat bunurile, respectiv ##### S.R.L., a considerat că faptul generator și exigibilitatea au intervenit la data livrării produselor și emiterii facturii;

- din perspectiva societății care a achiziționat bunurile, respectiv #####S.R.L., organele de control fiscal au considerat că faptul generator și exigibilitatea vor interveni la data achitării facturii, cu o observație - cu excepția facturilor pentru care au considerat că a intervenit prescripția dreptului la rambursarea TVA.

Această abordare diferită a organelor de control fiscal încalcă chiar principiile generice de conduită în administrarea creanțelor fiscale, stabilite de către Codul de procedură fiscală.

*„Art. 4. - Principiul legalității*

(1) *Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare al contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.*

(2) *Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.*

*Art. 5. - Aplicarea unitară a legislației*

(1) *Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.*

*Art. 12. - Buna-credință*

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare."*

Este inadmisibil ca în analiza aceluiași operațiuni, organele de control fiscal să aplice și să interpreteze legislația în mod diferit, în ambele situații, în defavoarea contribuabilului.

Prin acest comportament se încalcă principiul neutralității fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, principiu care implică dreptul persoanei impozabile de a beneficia de exonerarea integrală a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat pentru exercitarea activităților sale taxabile.

În speța de față, organele de control fiscal au procedat, pe de o parte, și la colectarea taxei pe valoarea adăugată de la emitentul facturii și la negarea dreptului meu la rambursarea taxei, interpretând legislația aplicabilă în defavoarea contribuabililor în ambele situații.

Ori, în conformitate cu prevederile art. 13 Cod de procedură fiscală,

(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

(2) *În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare.*

(3) *Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.*

(4) *Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.*

(5) *Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.*

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin.(1)-(5) prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

În acest caz, petentei i-a fost încălcat dreptul de a beneficia de exonerarea integrală a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat pentru exercitarea activităților sale taxabile, legislația în materie fiind interpretată și aplicată cu rea credință de către echipele de control fiscal.

Față de cele de mai sus, solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

În drept, invocă prevederile legale menționate în cadrul contestației.

În probațiune, anexează prezentei contestații următoarele înscrisuri:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ##### (Anexa 1);

- Raportul de Inspecție fiscală nr. ##### (Anexa 2)

- Raportul de inspecție fiscală emis pe numele societății ##### S.R.L. (Anexa 3).

- Împuternicire avocațială.

II. Cu privire la aspectele contestate, in Raportul de inspecție fiscală nr. ##### ce a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. #####, s-au consemnat următoarele:

Prin decontul de TVA depus pentru luna iulie 2020 societatea a solicitat la rambursare suma negativa a TVA de #####lei, suma care rezulta din diferenta dintre TVA deductibila inregistrata in debitul contului 4426 "TVA deductibila" in suma de #####lei si suma TVA colectata inregistrata in creditul contului 4427 "TVA colectata".

Din suma de #####lei reprezentand TVA deductibila, organele de control au constatat ca suma de #####lei reprezinta TVA aferenta celor 155 de facturi emise de SC ##### S.R.L. Timisoara(societatea afiliata) in perioada iunie 2014-martie 2020.

Anterior lunii iulie, suma de #####lei reprezentand TVA aferenta unui numar de 155 de facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara (societatea afiliata) a fost evidentiata in contul 4428 TVA nexigibila, iar in luna iulie 2020 societatea si-a exercitat dreptul de deducere si a transferat aceste sume in debitul contului 4426 TVA deductibila.

Situatia facturilor emise de ##### S.R.L. Timisoara (societatea afiliata) catre #####S.R.L. Timisoara, in legatura cu care aceasta

din urma a dedus TVA, sunt evidentiata in jurnalul de cumparari aferent lunii iulie 2020.(anexa nr.3)

Organele de control au constatat ca desi #####S.R.L. Timisoara nu a achitat decat in parte aceste facturi, societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA pentru toate cele 155 de facturi, invocand dreptul de deducere a TVA la #####S.R.L. Timisoara in conditiile in care furnizorul ##### S.R.L. Timisoara a fost obligat la colectarea TVA de catre organele de inspectie fiscala care au efectuat o inspectie fiscala la aceasta societate.

In ceea ce priveste TVA dedusa de societate de pe cele 155 de facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara(societatea afiliata) in perioada iunie 2014-martie 2020, societate care aplica sistemul TVA la incasare, organele fiscale constata urmatoarele deficiente:

1. Din verificarile efectuate cu privire la perioadele din care provine suma negativa a TVA solicitata la rambursare prin decontul de TVA depus pentru luna iulie 2020, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din suma solicitata la rambursare provine dintr-o perioada pentru care dreptul de a solicita rambursarea este prescris.

Astfel, s-a constatat ca TVA deductibila solicitata la rambursare in suma de #####lei, in luna iulie 2020, este aferenta unui numar de 10 facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara in perioada iunie-noiembrie 2014 pentru care dreptul de a solicita rambursarea TVA este prescris de la data de 01.01.2020, asa dupa cum rezulta din prevederile art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In acest sens, reiterează ca, anterior lunii iulie 2020, suma de #####lei (din care face parte si suma prescrisa TVA de #####lei) reprezentand TVA aferenta facturilor emise de ##### S.R.L. Timisoara a fost evidentiata in contul 4428 TVA neexigibila, iar in luna iulie 2020 societatea si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA si a transferat aceste sume in debitul contului 4426 TVA deductibila.

In consecinta, organele de control constata ca din suma totala solicitata la rambursare prin decontul lunii iulie 2020, pentru suma de #####lei, s-a implinit termenul legal de prescriptie, fapt pentru care se va respinge cererea de rambursare pentru aceasta suma.

Situatia facturilor de achizitie emise de ##### S.R.L. Timisoara, pentru care s-a prescris dreptul de solicita rambursarea TVA este prezentata in anexa nr. 1.

2. In ceea ce priveste celelele facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achitat partial facturile emise in perioada ianuarie 2015-martie 2020 suma de



#####lei, suma cu care a au fost achitate un numar de 8 facturi emise in perioada iunie 2015 - decembrie 2015 si partial factura 47 din 09.12.2015, suma TVA achitata pentru care societatea indeplineste conditiile legale de deducere prevazute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul fiscal, fiind de #####lei (#####\*19/100).

Anterior lunii iulie 2020, suma de #####lei, reprezentand TVA aferenta facturilor emise de ##### S.R.L. Timisoara, a fost evidentiata in contul 4428 TVA neexigibila, iar in luna iulie 2020 societatea si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA si a transferat aceste sume in debitul contului 4426 TVA deductibila.

Diferenta de TVA dedusa de #####S.R.L. Timisoara, in conditiile de mai sus in suma de #####lei (#####lei- #####lei TVA prescrist - #####lei TVA achitat) reprezinta TVA pentru care nu este indeplinit termenul de prescriptie dar pentru care societatea societatea nu indeplineste conditiile de deducere prevazute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul Fiscal, intrucat aceasta reprezinta TVA neexigibila inscrisa pe facturi emise de ##### S.R.L. (care aplica TVA la incasare), neachitate de beneficiar.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile legale în vigoare pentru perioada analizată, se reține:

***III.1. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de #####lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra deductibilității acesteia în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală sunt incomplete.***

În fapt, prin decontul de TVA depus pentru luna iulie 2020, societatea petentă a solicitat la rambursare suma negativa a TVA de #####lei, suma care rezulta din diferenta dintre TVA deductibila inregistrata in debitul contului 4426 "TVA deductibila" in suma de #####lei si suma TVA colectata inregistrata in creditul contului 4427 "TVA colectata".

#####SRL nu aplica sistemul TVA la incasare, nefiind inscrisa in Registrul persoanelor impozabile care aplica sistemul TVA la incasare.

Din suma de #####lei, reprezentand TVA deductibila, organele de control au constatat ca suma de #####lei reprezintă TVA aferenta celor 155 de facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara (**societatea afiliata** – conform constatărilor inscrise in raportul de inspectie fiscală ce a stat la baza

emiterii deciziei de impunere contestate) in perioada **iunie 2014-martie 2020**.

Anterior lunii iulie, suma de #####lei reprezentand TVA aferenta unui numar de 155 de facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara (societatea afiliata) a fost evidentiata in contul 4428 „*TVA nexigibila*”, iar in luna **iulie 2020**, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere si a transferat aceste sume in debitul contului 4426 „*TVA deductibila*”.

Situatia facturilor emise de ##### S.R.L. Timisoara (societatea afiliata) catre #####S.R.L. Timisoara, in legatura cu care aceasta din urma a dedus TVA, sunt evidentiata in jurnalul de cumparari aferent lunii iulie 2020.

Organele de control au constatat ca, desi #####S.R.L. Timisoara nu a achitat decat in parte aceste facturi, societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA pentru toate cele 155 de facturi, invocand dreptul de deducere a TVA la #####S.R.L. Timisoara in conditiile in care furnizorul ##### S.R.L. Timisoara a fost obligat la colectarea TVA de catre organele de inspectie fiscala care au efectuat o inspectie fiscala la aceasta societate.

Organele de inspectie fiscală au analizat facturile emise de ##### S.R.L. Timisoara, constatand ca societatea a achitat partial facturile emise in perioada ianuarie 2015-martie 2020 suma de #####lei, suma cu care a au fost achitate un numar de 8 facturi emise in perioada iunie 2015 - decembrie 2015 si partial factura 47 din 09.12.2015, apreciand că suma TVA achitata pentru care societatea indeplineste conditiile legale de deducere prevazute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul fiscal este in sumă de #####lei (#####\*19/100).

Astfel, au apreciat că diferenta de TVA dedusa de #####S.R.L. Timisoara, in conditiile de mai sus, in suma de #####lei (#####lei- #####lei TVA prescrist - #####lei TVA achitat) reprezinta TVA pentru care nu este indeplinit termenul de prescriptie, dar pentru care societatea societatea nu indeplineste conditiile de deducere prevazute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul Fiscal, intrucat aceasta reprezinta TVA neexigibila inscrisa pe facturi emise de ##### S.R.L.(care aplica TVA la incasare), neachitate de beneficiar.

**În drept**, art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspectiei fiscale, stipulează:

**„(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fis-**

cală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că plătitorul/ contribuabilul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

**În ceea ce privește dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă,** în speță sunt aplicabile următoarele prevederil legale:

Pana la data de 31.12.2015:

- art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 147<sup>1</sup> *Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*

(1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

(3) *Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.*

-pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodolofice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 147<sup>1</sup>

48. (1) *Prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscriasă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.*

(2) *În aplicarea art. 147<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.”*

Începand cu data de 01.01.2016:

- Art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

(1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300 .*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivei operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.*

(3) **Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.(...)."**

- Pct.71 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016:

„71. (1) *Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.*

(2) *În sensul art. 301 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care, în cadrul inspecției fiscale la furnizori, organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, furnizorii pot emite facturi de corecție până la expirarea termenului de prescripție pentru operațiunile în cauză, astfel cum a fost prelungit cu perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul având dreptul de deducere aferent facturilor emise în aceste condiții, chiar dacă perioada de prescripție a expirat, cu con-*

diția ca dreptul de deducere să fie exercitat în termen de cel mult un an de la data primirii facturii de corecție.

**(3) În aplicarea art. 301 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere."**

Drept urmare, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, iar în situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

#### **În ceea ce privește exigibilitatea și dreptul de deducere al TVA:**

Pana la data de 31.12.2015:

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

(...) (6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 132, sau locul prestării, conform prevederilor art. 133, se consideră a fi în România, dar **nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:**

a) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (2)-(6), art. 1523 alin. (10) sau art. 160;

b) livrările de bunuri/prestările de servicii care sunt scutite de TVA;

c) operațiunile supuse regimurilor speciale prevăzute la art. 1521 - 1523;

**d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21."**

- art. 145 alin. (1) și (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(1<sup>1</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.(...)”

- pct. 45 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**„45. (8) Prevederile art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai în cazul operațiunilor taxabile, pentru care furnizorul/prestatorul aplică sistemul TVA la încasare, caz în care acesta trebuie să înscrie în factură această mențiune conform prevederilor art. 155 alin. (19) lit. p) din Codul fiscal. În situația în care furnizorul/prestatorul este înscris în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare la data emiterii unei facturi, dar omite să înscrie mențiunea "TVA la încasare", deși operațiunea respectivă nu este exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul are obligația să exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal, cu excepția situației în care sunt aplicabile prevederile art. 156<sup>3</sup> alin. (11<sup>1</sup>) din Codul fiscal. Prevederile art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (6) din Codul fiscal care sunt supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal la beneficiar.”**

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile**



**care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;**

Începând cu data de 01.01.2016:

- art. 282 alin. (1) și (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„**ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

**(...)(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 275, sau locul prestării, conform prevederilor art. 278, se consideră a fi în România, dar nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:**

a) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (2) - (6) sau art. 331 ;

b) livrările de bunuri/prestările de servicii care sunt scutite de TVA;

c) operațiunile supuse regimurilor speciale prevăzute la art. 311 - 313 ;

**d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 pct. 26."**

- art. 297 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„**ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**(2) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.(...)**

- Pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016:

„67.(...) (5) **Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.**

**(6) Prevederile art. 297 alin. (2) din Codul fiscal se aplică numai în cazul operațiunilor taxabile, pentru care furnizorul/prestatorul aplică sistemul TVA la încasare, caz în care acesta trebuie să înscrie în factură această mențiune conform prevederilor art. 319 alin. (20) lit. p) din Codul fiscal. În situația în care furnizorul/prestatorul este înscris în Registrul per-**

soanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare la data emiterii unei facturi, dar omite să înscrie mențiunea TVA la încasare, operațiunea respectivă nefiind exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (2) din Codul fiscal, cu excepția situației în care sunt aplicabile prevederile art. 324 alin. (13) din Codul fiscal. **Prevederile art. 297 alin. (2) din Codul fiscal nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor art. 282 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, iar în cazul beneficiarului fiind aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) din Codul fiscal.(...)"**

- art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 299 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”**

Conform prevederilor legale menționate anterior se reține faptul că în sensul art. 134<sup>2</sup> alin. (6) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 282 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, **se exclud de la aplicarea sistemului TVA la încasare livrările de bunuri/prestările de servicii dacă**, la momentul emiterii facturii, sau, după caz, la data termenului limită prevăzut de lege pentru emiterea facturii în situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, **beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului** potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21 din Codul fiscal și, respectiv, art. 7 pct. 27 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**Operațiuni supuse sistemului TVA la încasare** sunt operațiunile supuse taxării în România, **cu excepția:**

- ✓ Operațiunilor neimpozabile în România;
- ✓ Operațiunilor scutite de TVA;
- ✓ Operațiunilor supuse regimurilor speciale;
- ✓ Operațiunilor supuse taxării inverse;
- ✓ **Operațiunilor realizate către un beneficiar afiliat;**



✓ Anumitor operațiuni cu numerar.

TVA este deductibilă atunci când este exigibilă, respectiv la momentul la care furnizorul/prestatorul trebuie să colecteze TVA conform art. 134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar cumpărătorul are drept de deducere conform art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**Operațiunile realizate către un beneficiar afiliat nu sunt supuse sistemului TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate respectiv prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 282 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prevederile:

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 282 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**care sunt supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate, conform prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 282 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**și prevederilor:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**la beneficiar.**

În acest sens, prin normele de aplicare a Noului și Vechiului Cod fiscal, respectiv:

**- pct. 45 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (citat prin prezenta);**

**- pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016;**

se stipulează explicit că:

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la**

**furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 282 alin. (1) și (2) și prevederilor art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**iar în cazul beneficiarului fiind aplicabile prevederile:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**Având în vedere normele metodologice date în aplicarea** art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, concluzionăm că pentru **persoana impozabilă, care nu aplică TVA la încasare, NU se amână dreptul de deducere pentru operațiunile care sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare** (ex. operațiuni supuse taxării inverse, operațiuni supuse regimurilor speciale, **livrări/prestări către persoane afiliate**).

**Persoana impozabilă, care nu aplică TVA la încasare, pentru achiziția efectuată de la persoana impozabilă, afiliată, care este înregistrată în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, va deduce TVA la data exigibilității taxei (adică la data facturii, dacă această dată coincide cu exigibilitatea și nu la data plății).**

**Concluzionând, din analiza documentelor depuse la dosarul contestației se reține că:**

**1. În speța în cauză, se reține ca societatea contestatoare:**

- nu aplică TVA la încasare;

- este afiliată cu societatea ##### S.R.L. Timisoara, înregistrată în Registrul societăților care aplică TVA la încasare.

**2. Având în vedere prevederile legale menționate anterior și explicitate, la societatea contestatoare, care nu aplică TVA la încasare, pentru achizițiile efectuate de la societatea ##### S.R.L. Timisoara, afiliată, care este înregistrată în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, va deduce TVA la data exigibilității taxei (adică la data facturii, dacă această dată coincide cu exigibilitatea și nu la data plății).**

**3. Contrar prevederilor legale menționate anterior, organele de inspecție fiscală au analizat facturile emise de ##### S.R.L. Timisoara, constatând ca societatea a achitat parțial facturile emise în perioada ianuarie 2015-martie 2020 suma de ##### lei, suma cu care a au fost achitate un număr de 8 facturi emise în perioada iunie 2015 - decembrie 2015 și parțial factura 47 din 09.12.2015, apreciând că suma TVA achitată pentru care soci-**

etatea indeplinește condițiile legale de deducere prevăzute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul fiscal este în sumă de #####lei (#####\*19/100).

Astfel, au apreciat că diferența de TVA dedusă de #####S.R.L. Timisoara, în condițiile de mai sus, în suma de #####lei (#####lei- #####lei TVA prescris - #####lei TVA achitat) reprezintă TVA pentru care nu este îndeplinit termenul de prescripție, dar pentru care societatea societatea nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute la art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul Fiscal, întrucât aceasta reprezintă TVA neexigibilă înscrisă pe facturi emise de ##### S.R.L.(care aplică TVA la încasare), neachitate de beneficiar.

**4. În mod eronat,** organele de inspecție fiscală au apreciat că pentru achizițiile efectuate de societatea petenta de la ##### S.R.L. Timisoara dreptul de deducere este amanat până la data plății facturilor, făcând aplicarea art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2020 privind Codul fiscal, în condițiile în care prin normele de aplicare a Noului și Vechiului Cod fiscal, respectiv:

**- pct. 45 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (citată prin prezenta);**

**- pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016;**  
stipulează explicit că:

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul (##### S.R.L.) nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator (##### S.R.L.) regulilor generale de exigibilitate, respectiv prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 282 alin. (1) și (2) și prevederilor art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**iar în cazul beneficiarului (#####S.R.L.) fiind aplicabile prevederile:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

5. Cu Adresa nr. TMR –DGR 474/30.03.2021, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Timisoara a solicitat organului emitent al actului atăcat să reanalizeze deductibilitatea TVA raportat la faptul că persoana impozabilă, care nu aplică TVA la încasare, pentru achiziția efectuată de la persoana impozabilă, **afiliată**, care este înregistrată în

Registrul societăților care aplică TVA la încasare, va deduce TVA la data exigibilității taxei (**adica la data facturii, daca aceasta data coincide cu exigibilitatea si NU la data plății**).

Deoarece prin adresa transmisă ca răspuns organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a da o interpretare proprie textelor de lege menționate anterior și nu au dat curs solicitării D.G.R.F.P. Timisoara de a analiza deductibilitatea TVA în raport de situația **din speța în cauză, în care societatea contestatoare:**

- nu aplică TVA la încasare;
- este afiliată cu societatea ##### S.R.L. Timisoara;

iar societatea ##### S.R.L., care nu aplică TVA la încasare, pentru achizițiile efectuate de la societatea ##### S.R.L., afiliată, care este înregistrată în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, **deduce TVA la data exigibilității taxei (adica la data facturii, daca aceasta data coincide cu exigibilitatea, si nu la data plății)**, organul de soluționare a contestației reține că tratamentul fiscal aplicat speței de organele de inspecție fiscală este confuz și contradictoriu în raport de cadrul legal aplicabil.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să facă aplicațiunea:

- **pct. 45 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (citată prin prezenta);**
- **pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016;**

unde se stipulează explicit că:

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul (##### S.R.L.) nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator (##### S.R.L.) regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- art. 282 alin. (1) și (2) și prevederilor art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**iar în cazul beneficiarului (#####S.R.L.) fiind aplicabile prevederile:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

- Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

*„Exercitarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor*

**și competentelor ce ii revin, relevanta stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege și sa adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. In exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie sa ia în considerare opinia emisa în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistentă și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptata de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanta judecătoreasca, printr-o hotărâre definitiva, emisa anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. In situația în care organul fiscal constata ca exista diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul sa consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația sa menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabila.**

**(2) Organul fiscal își exercita dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justa între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.(...)"**

- Art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

**„Rolul activ și alte reguli de conduita pentru organul fiscal**

**(1) In desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevazute de lege ce ii revin acestuia în desfășurarea procedurii.**

**(2) Organul fiscal are obligația sa examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și sa îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.**

**(3) Organul fiscal este îndreptățit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obțină și sa utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. In analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice și sa ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

**(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevazute de lege."**

- Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

*„ART. 118*

*Reguli privind inspecția fiscala*

*(...)2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*(...) i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)*

*(5) Inspecția fiscala are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevazute de legislația fiscala și contabila.”*

Pe cale de consecință, pentru **TVA în sumă de ##### lei**, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(...)3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusa soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscala și pentru o perioada supusa impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singura data.*

*(4) Soluția de desființare este pusa în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

*(...)7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplica în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”,*

**urmând a se desființa parțial Decizia impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. ##### pentru TVA în sumă de #####lei**, organele de inspecție fiscala urmând să analizeze dreptul de deducere al TVA raportat la faptul

**că în cazul beneficiarului (#####S.R.L.) sunt aplicabile prevederile:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**iar:**

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul (##### S.R.L.) nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator (##### S.R.L.) regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 282 alin. (1) și (2) și prevederilor art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

procedând la identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare și, în consecință, să procedeze la efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie, făcând aplicațiunea art. 129 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede următoarele:

*„ART. 129*

*Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refacere inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o alta echipa de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”*

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, se retine ca:

*“11.4.[...] În situația în care se pronunța o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.*

*"11.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."*

Pe cale de consecință, **Decizia impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. ##### va fi desființată pentru TVA în sumă de #####lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, în extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată.

***III.2 În ceea ce privește TVA în suma de #####lei, respinsă la rambursare ca urmare a constatării de către inspecția fiscală a împlinirii termenului de prescripție al dreptului petentei de a solicita restituirea acestei sume, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice #####oara este investită să se pronunțe cu privire la legalitatea acestor constatări în condițiile în care contribuabilul are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.***

În fapt, din verificările efectuate cu privire la perioadele din care provine suma negativă a TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA depus pentru luna iulie 2020, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din suma solicitată la rambursare provine dintr-o perioadă pentru care dreptul de a solicita rambursarea este prescris.

Astfel, s-a constatat că TVA deductibilă solicitată la rambursare în suma de #####lei, în luna iulie 2020, este aferentă unui număr de 10 **facturi emise de ##### S.R.L. Timisoara în perioada iunie-noiembrie 2014.**

Anterior lunii iulie 2020, suma de #####lei (din care face parte și suma prescrisă TVA de #####lei) reprezentând TVA aferentă facturilor emise de ##### S.R.L. Timisoara a fost evidențiată în contul 4428 „TVA neexigibilă”, iar în luna iulie 2020, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA și a transferat aceste sume în debitul contului 4426 „TVA deductibilă”.

Organele de control au stabilit că, ca din suma totală solicitată la rambursare prin decontul lunii iulie 2020, pentru suma de #####lei, s-a împlinit termenul legal de prescripție, fapt pentru care s-a respins cererea de rambursare pentru această sumă.



Situatia facturilor de achizitie emise de ##### S.R.L. Timisoara, pentru care s-a prescris dreptul de solicita rambursarea TVA este prezentata in Anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala.

**În drept**, art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, stipulează:

**„(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că plătitorul/ contribuabilul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

**În ceea ce privește dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**, în speță sunt aplicabile următoarele prevederil legale:

Pana la data de 31.12.2015:

- art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 147<sup>1</sup> Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

**(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.**

**(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.**

**(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.**

-pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**„ART. 147<sup>1</sup>**

48. (1) Prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, **persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.**"

Începând cu data de 01.01.2016:

- Art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300 .

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivei operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

(3) **Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.(...).**"

- Pct.71 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016:

„71. (1) Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În sensul art. 301 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care, în cadrul inspecției fiscale la furnizori, organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, furnizorii pot emite facturi de corecție până la expirarea termenului de prescripție pentru operațiunile în cauză, astfel cum a fost prelungit cu perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul având dreptul de deducere aferent facturilor emise în aceste condiții, chiar dacă perioada de prescripție a expirat, cu condiția ca dreptul de deducere să fie exercitat în termen de cel mult un an de la data primirii facturii de corecție.

(3) În aplicarea art. 301 alin. (3) din Codul fiscal, **persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.**

Drept urmare, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, iar în situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

#### **Cadrul legal referitor la prescripție:**

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv următoarele prevederi:

„Art. 21 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.

„Art. 219 - Prescripția dreptului de a cere restituirea

***Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire."***

*„Art. 347 - Dispoziții privind termenele*

*(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit*

*Art. 352 alin. (1) și (2)- Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi*

*(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi."*

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (act normativ abrogat cu 1 ianuarie 2016 de Legea nr. 207/2015), respectiv următoarele prevederi:

*„Art. 135 - Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea*

*Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire."*

În speță, sunt aplicabile și prevederile art.1473 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, care precizează:

*„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*

*sume negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.”*

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.1473 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*“(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 1562, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), 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.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare.

Incepand cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 303 alin. (1)-(7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„ART. 303 - Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316**

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, 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. 323 .

(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. Prin excepție, diferențele negative de TVA 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 rezultată în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

(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. 323, 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 fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), nu se preiau în decontul de taxă sumele reprezentând TVA care nu sunt considerate restante conform art. 157 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit altor legi. Sumele care devin ulterior restante se cuprind în decontul perioadei fiscale în care intervine această situație.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, 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.*

*(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, 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. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare."*

**În ceea ce privește problematica supusă analizei, arătăm următoarele:**

1. Cu titlu prealabil, precizăm că dispozițiile OG nr. 92/2003 au fost abrogate începând cu data de 1 ianuarie 2016, moment de la care au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. În acest context prevederile din OG nr. 92/2003 se regăsesc în cuprinsul Legii nr. 207/2015.

Având în vedere că în ceea ce privește prescripția vorbim de perioada **iunie 2014-noiembrie 2014**, potrivit art. 347 din Legea nr. 207/2015, termenele pentru perioada iunie 2014 - noiembrie 2014 se calculează potrivit OG nr. 92/2003.

Raportat la dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, arătăm că potrivit art. 135 din OG nr. 92/2003 contribuabilul are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală, potrivit art. 23 din OG nr. 92/2003, **se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea unei sume plătite dar nedatorate.**

Astfel, momentul de la care se constituie baza de impunere, în cazul taxei pe valoarea adăugată, este legat, în principiu, de perioada fiscală, așa cum este definită aceasta de Codul fiscal. În fapt, baza de impunere se

formează din elementele care o compun și care fac obiectul unor acte/operațiuni juridice încheiate până cel târziu la sfârșitul perioadei fiscale.

Ca urmare, prevederile referitoare la prescripție, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală, se aplică tuturor impozitelor și taxelor, inclusiv taxei pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care, prin legi speciale, se stabilește altfel, ceea ce nu este cazul în materia prescripției dreptului la rambursare a soldului negativ al taxei pe valoarea adăugată.

**Este de menționat faptul că prescripția acționează ca o sancțiune pentru creditorul neglijent care, timp îndelungat, nu depune niciun efort pentru recuperarea creanței sale.** Potrivit art. 181 alin. (1) pct. 3 din Codul de procedură civilă, când termenul este stabilit în ani, el se va împlini în ziua corespunzătoare din ultimul an al termenului

2. Se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 27.10.2020, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. nr.#####

Potrivit acestor prevederi legale, pentru perioada iunie 2014-noiembrie 2014, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

**3. Referitor împlinirea la termenului de prescripție, se reține ca singurele argumente prezentate de societatea petentă se refera la faptul ca „dacă luăm în considerare modul în care organele de control fiscal au făcut aplicarea prevederilor legale în materie de rambursare TVA aferent facturilor emise de către o societate care aplică sistemul de TVA la încasare, dreptul de rambursare TVA ia naștere la data încasării facturii. Până la momentul efectuării plății, TVA aferentă respectivelor facturi este neexigibilă.”, ori, așa cum s-a demonstrat la punctul **III.1**, în cazul beneficiarului (#####S.R.L.) sunt aplicabile prevederile:**

- art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

iar:

- art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 297 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

**nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul (##### S.R.L.) nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator (##### S.R.L.) regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor:**

- art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) și prevederilor art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 282 alin. (1) și (2) și prevederilor art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.



Potrivit acestor prevederi legale, pentru facturile emise de ##### S.R.L. in perioada iunie 2014-noiembrie 2014, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de 01.01.2015, si avand in vedere argumententele petentei, s-a implinit la 31.12.2019.

Contribuabilul are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală, potrivit art. 23 din OG nr. 92/2003, se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea unei sume plătite dar nedatorate.

Ori, asa cum am aratat la punctul III.1., momentul in care petenta era indreptatita sa-si exercite dreptul de deducere al TVA, in situatia in care indeplinea cnditiile prevazute de art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este in anul 2014, repectiv la data exigibilității prevazute de art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece petenta nu prezinta alte motive de fapt si de drept in susținerea contestației si avand in vedere pct. 2.5 din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*„2.5. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

având în vedere cele precizate mai sus si la pct. III. 1, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată si sustinerile părților, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de #####S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. ##### pentru TVA in sumă de #####lei.*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

## **DECIDE**

**1. Desființarea parțială** a Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. ##### pentru TVA în sumă de ##### lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă, și pentru aceeași obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de reținerile din prezenta decizie.

**2. Respingerea ca neintemeiată** a contestației formulate de ##### S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. ##### pentru TVA în sumă de ##### lei.

### **Prezenta decizie se comunică la:**

- Societatea ##### SRL reprezentată de SCA #####
- AJFP Timiș-Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**#####  
DIRECTOR GENERAL**