

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr. 62 din 08.02.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC I**, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxx/xx.xx.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. xxx/xx.xx.2008 de catre AIF cu privire la contestatia SC I.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura directiei teritoriale sub nr. xxx/xx.xx.2007 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxx/xx.xx.2007.

Suma totala contestata este de S lei, din care:

- S1 lei taxa pe valoarea adaugata;
- S2 lei majorari de intarziere aferente;
- S3 lei penalitati de intarziere aferente.

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. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC I.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul AIF au efectuat inspectia fiscala partiala la SC I, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, aferente perioadei aprilie 2007 - august 2007.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.2007 organele fiscale au stabilit TVA suplimentar ramas de plata in suma de S4 lei si accesorii aferente in suma de S5 lei. Prin aceeaasi decizie organele fiscale au aprobat la rambursare TVA in suma de S6 lei si au respins la rambursare TVA in suma de S7 lei.

II. Prin contestatia formulata SC I solicita anularea, *in parte*, a deciziei de impunere nr. xxx/xx.xx.2007 si propune in acest sens un calcul propriu pentru determinarea TVA de plata si accesorii aferente, recunoscand astfel ca datoreaza TVA in suma de S8 lei, majorari de intarziere aferente in suma de S9 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de S10 lei.

Astfel, petenta arata ca a fost de acord cu TVA stabilita suplimentar ca diferenta, dar arata ca organele de inspectie nu au tinut cont de TVA nededusa in suma de S1 lei, aferenta unor erori de inregistrare in contabilitate a operatiunilor aferente unor vanzari de imobile cu plata in rate, ce au fost descoperite in timpul inspectiei fiscale si pentru care s-a emis dispozitia de masuri nr. xxxxx.

In consecinta, petenta solicita compensarea TVA stabilita suplimentar de plata cu TVA deductibila contabilizata in minus dintr-o eroare materiala, luna de luna pentru intreaga perioada 2005-2006 conform anexei atasate contestatiei si recalcularea accesoriilor aferente.

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

Cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata si accesoriile aferente stabilite in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care diferenta de taxa aferenta operatiunilor pentru care petenta nu a aplicat masurile de simplificare se evidentiaza si se regularizeaza numai prin decontul intocmit la finele lunii in care s-a finalizat controlul.

In fapt, SC I a solicitat rambursarea TVA in suma de S11 lei prin deconturile de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare aferente perioadei aprilie 2007 - august 2007, solutionarea acestora facand obiectul inspectiei fiscale partiale conform raportului nr. xxx/xx.xx.2007.

Perioada verificata: 01.01.2004 - 31.08.2007.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. xxx/xx.xx.2007 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.2007 pentru perioada 01.01.2004-31.07.2007 si decizia privind nemodificarea bazei de impunere pentru luna august 2007.

Din decizia de impunere nr. xxx/xx.xx.2007, tabelul "Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare" rezulta urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare (cumulat): S11 lei;
- TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale (cumulat): S4 lei;
- TVA respinsa la rambursare la rambursare (cumulat): S7 lei;
- TVA aprobata la rambursare (cumulat): S6 lei;
- TVA stabilita suplimentar de plata: S4 lei;
- accesorii aferente diferentei de TVA stabilita suplimentar de plata: S5 lei, calculate pana la data de 31.10.2007.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC I a inregistrat eronat in contabilitate operatiunile privind vanzarea de bunuri imobile cu plata in rate, respectiv:

- incepand cu data de 1 ianuarie 2005 s-au introdus masuri de simplificare pentru operatiunile vizand cladirile si partile din cladire, in conditiile in care atat furnizorul, cat si prestatorul sunt platitori de TVA (art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.G. nr. 83/2004);

- in cazul bunurilor livrate cu plata in rate pana la data de 31 decembrie 2004 inclusiv, TVA aferenta trebuia regularizata astfel:furnizorii, respectiv beneficiarii, storneaza taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor a caror scadenta intervine dupa data de 1 ianuarie 2005, înregistrata in contul 4428 in corespondenta cu contul de clienti, respectiv de furnizori, urmand sa efectueze la fiecare data stipulata in contract pentru plata ratelor inregistrarea contabila 4426 = 4427 cu suma TVA aferenta fiecarei rate, operatiune denumita taxare inversa (pct. 65¹ alin. (6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, modificate prin H.G.. nr. 84/2005);

- societatea a efectuat inregistrările contabile 4428 "TVA neexigibila" = 4427 "TVA colectata" pentru contractele de vanzare a unor imobile cu plata in rate incheiate cu SC FG SRL (V1 lei TVA aferenta) si SC MC SRL (V2 lei TVA aferenta), fara a aplica taxarea inversa.

In consecinta, prin dispozitia privind masurile stabilite de catre organele de inspectie fiscala nr. xxxxx/xx.xx.2007 organele fiscale au dispus corectarea erorilor contabile constatate si repunerea operatiunilor prin stornarea inregistrarilor contabile 4428 "TVA neexigibila" = 4427 "TVA colectata" si inregistrarea 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" cu suma de S1 lei aferenta perioadei 2005-2006.

Prin contestatia formulata SC I recunoaste TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale (cumulat) in suma de S4 lei, precum si eroarea inregistrarii operatiunilor ce fac obiectul celor doua contracte, *dar solicita compensarea sumei de S1 lei, reprezentand TVA deductibila necontabilizata din eroare, cu suma de plata stabilita prin decizia de impunere nr. xxx/xx.xx.2007 ce face obiectul contestatiei.*

In drept, potrivit dispozitiilor in vigoare in perioada 2005-2006 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 149. - (1) **Dupa determinarea taxei de plata sau a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile prevazute de prezentul articol prin decontul de taxa pe valoarea adaugata.**

(2) Se determina suma negativa a taxei pe valoarea adaugata cumulata, prin adaugarea la suma negativa a taxei pe valoarea adaugata, rezultata in perioada fiscala de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata reportat din decontul perioaddei fiscale precedente, daca nu a fost solicitat a fi rambursat.

(3) **Se determina taxa pe valoarea adaugata de plata cumulata, in perioada fiscala de raportare**, prin adaugarea la taxa pe valoarea adaugata de plata din perioada fiscala de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat pana la data depunerii decontului de taxa pe valoarea adaugata din soldul taxei pe valoarea adaugata de plata al perioadei fiscale anterioare.

(4) Prin decontul de taxa pe valoarea adaugata, persoanele impozabile trebuie sa determine diferentele dintre sumele prevazute la alin. (2) si (3), care reprezinta regularizarile de taxa si stabilirea soldului taxei pe valoarea adaugata de plata sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata. **Daca taxa pe valoarea adaugata de plata cumulata este mai mare decat suma negativa a taxei pe valoarea adaugata cumulata, rezulta un sold de taxa pe valoarea adaugata de plata in perioada fiscala de raportare.** Daca suma negativa a taxei pe valoarea adaugata cumulata este mai mare decat taxa pe valoarea adaugata de plata cumulata, rezulta un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, in perioada fiscala de raportare”.

“Art. 156. - (2) Persoanele inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata trebuie sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal competent, pentru fiecare perioada fiscala, pana la data de **25 a lunii urmatoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxa pe valoarea adaugata (...)**”.

“Art. 157. - (1) Persoanele obligate la plata taxei **trebuie sa achite taxa pe valoarea adaugata datorata**, stabilita prin decontul intocmit pentru fiecare perioada fiscala sau prin decontul special, **pana la data la care au obligatia depunerii acestora (...)**”.

Reglementari similare in continut sunt in vigoare si de la data de 1 ianuarie 2007, potrivit art. 147³, art. 156² si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006.

In ceea ce priveste diferentele suplimentare de TVA de plata stabilite in urma inspectiei fiscale sunt incidente si dispozitiile Instructiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin O.M.F.P. nr. 256/2004, care stabilesc **ca nu se inscriu in decont diferentele de TVA de plata constatate de organele de control, pentru care nu este reglementata includerea in decont**, precum si documentele neevidentiate

in jurnalele pentru cumparari sau vanzari, constatate de organele de control fiscal. Instructiuni similare in acest sens au fost stabilite si prin reglementarile ulterioare cu privire la decontul de TVA, respectiv O.M.F.P. nr. 1.521/2005, O.M.F.P. nr. 35/2007 si O.M.E.F. nr. 3273/2007.

Astfel, pct. 65¹ alin. (12) din Normele metodologice date in aplicarea art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 84/2005 prevede urmatoarele:

"In situatia in care organele fiscale competente, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca pentru bunurile prevazute la art. 160¹ alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate masurile de simplificare prevazute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427 si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari. In situatia in care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achizitionate sunt destinate realizarii atat de operatiuni cu drept de deducere, cat si fara drept de deducere, suma taxei pe valoarea adaugata deductibila se va determina pe baza pro rata de la data efectuarii achizitiei bunurilor supuse taxarii inverse si se va inscrie in randul de regularizari din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curenta". Aceleasi prevederi sunt continute si la pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006.

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, diferentele de TVA de plata, precum si operatiunile neevidentiate in jurnalele de vanzari sau cumparari, constatate cu ocazia inspectiei fiscale, nu se cuprind in decontul de TVA (formularul 300), care are rol de document fiscal de regularizare si determinare a taxei de plata sau a soldului negativ al acesteia, pe cumulat, cu exceptia constatarii neaplicarii masurilor de simplificare prin metoda taxarii inverse, pentru care se prevede in mod expres ca operatiunile se inregistreaza, la randurile de regularizari, in decontul de TVA intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat.

In cazul in speta, intrucat SC I nu a aplicat corect masurile de simplificare, introduse dupa data de 1 ianuarie 2005, pentru ratele scadente aferente imobilelor vandute catre SC FG SRL si SC MC SRL, organele de inspectie fiscala au obligat societatea la efectuarea corectiilor necesare prin dispozitia de masuri xxxxx/xx.xx.2007 si la inregistrarea corectiilor 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" cu suma de S1 lei aferenta perioadei 2005-2006 in decontul lunii in care s-a finalizat inspectia fiscala, *respectiv in decontul lunii decembrie 2007.*

Sustinerea societatii contestatoare privind compensarea diferentei de TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale (cumulat) in suma de S4 lei cu suma de S1 lei, nededusa dintr-o eroare contabila in perioada 2005-2006, nu are niciun un temei legal, in conditiile in care Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc in mod expres ca, in cazul operatiunilor supuse masurilor de simplificare, corectarea erorilor se realizeaza prin inregistrarea taxei la randurile de regularizari din decontul intocmit la finele lunii in care s-a incheiat inspectia fiscala. Ca atare, diferenta de TVA de plata aferenta perioadei verificate (ianuarie 2004 - august 2007) nu se poate compensa cu suma provenind din erori in aplicarea masurilor de simplificare, care trebuie evidentiate in decontul aferent lunii decembrie 2007, la randurile de regularizari.

In speta sunt incidente si dispozitiile din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Art. 116. - (1) *Prin compensare se sting creantele administrate de Ministerul Economiei si Finantelor cu creantele debitorului reprezentand sume de rambursat sau de restituit de la*

buget, pana la concurenta celei mai mici sume, cand ambele parti dobandesc reciproc atat calitatea de creditor, cat si pe cea de debitor, daca legea nu prevede altfel.

(4) Organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de cate ori constata existenta unor creante reciproce, cu exceptia sumelor negative din deconturile de taxa pe valoarea adăugată fara optiune de rambursare".

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

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

Pentru ca TVA de plata stabilita de catre inspectia fiscala sa poata fi supusa compensarii, in puterea legii, cu TVA deductibila neinregistrata din eroare, cele doua categorii de obligatii trebuie sa indeplineasca conditiile legale pentru a opera compensarea de drept prevazuta de art. 1144 si art. 1145 din Codul civil, respectiv **acestea sa fie deopotriva certe, lichide si exigibile.**

Or, in conditiile in care TVA deductibila, aferenta ratelor pentru vanzarile de imobile pentru care se aplica masurile de simplificare, nu a fost inregistrata in evidenta contabila si nici nu a fost evidentiata in deconturile de TVA aferente perioadei 2005-2006, iar decontul de TVA reprezinta documentul fiscal prin care se efectueaza regularizarile de taxa si se stabileste taxa de plata sau soldul negativ al taxei, dupa caz, in speta **nu sunt indeplinite conditiile impuse de art. 1144 Cod civil pentru a opera de drept compensarea**, intrucat TVA in suma de S1 lei nu a fost inregistrata si evidentiata pana la data 03.12.2007 si, nefiind determinata existenta si valoarea acesteia, suma de S1 lei nu reprezenta o creanta certa si lichida, susceptibila a fi supusa compensarii de drept in perioada 2005-2006.

De altfel, suma de S1 lei a fost inregistrata de catre societatea contestatoare in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007, la rd. 23 "Regularizari taxa dedusa" si se regaseste in soldul sumei negative a TVA la sfarsitul perioadei de raportare, pentru care societatea a solicitat rambursarea din partea administratiei fiscale prin decontul depus sub nr. xxx/23.01.2008.

Neexistand, pana la data finalizarii inspectiei fiscale, o data certa pentru operatiunea de compensare solicitata, ca mod de stingere a obligatiilor fiscale, petenta datoreaza si accesoriile aferente diferentei de TVA stabilita suplimentar de plata in urma inspectiei fiscale, calculate pana la data de 31.10.2007, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* si a dispozitiilor art. 119 si art. 120 din Codul de procedura fiscala, anterior citate.

Avand in vedere situatia mai sus prezentata, diferenta de TVA de plata si accesoriile aferente, stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.2007 sunt legal datorate, contestatia SC I urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 149, art. 156 si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 2005-2006, pct. 65¹ alin. (12) din Normele metodologice date in aplicarea art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 84/2005, Instructiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin O.M.F.P. nr. 256/2004, art. 116 alin. (1) si (4), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia SC I pentru suma de S lei reprezentand TVA si accesorii aferente, formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.2007, emisa de de catre AIF.

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.