

DECIZIA nr. 758 din 20.09.2019
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu domiciliul fiscal în str. ..., Sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBSX_AIF-....2019, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin SCA ... ASOCIAȚII în baza împuternicirii avocațiale nr./2019 transmisă cu adresa cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2019 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2019 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX www/2019 și comunicată sub semnătură în data de 12.06.2019, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de D lei, din care societatea contestă suma de **P lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială a TVA la ABC SRL pentru perioada 01.12.2013-31.01.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX www/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de A lei.

Cu privire la TVA în sumă de P lei organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se regăsește în soldul sumei negative de TVA înregistrată în sold la data de 30.11.2013 în cuantum de R lei, din care s-a compensat cu TVA de plată în perioada următoare în sumă de P lei, diferența fiind prescrisă în raport de art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere pentru TVA în sumă de P lei, arătând următoarele:

Inspekția fiscală a depășit limitele controlului deoarece nu a avut ca obiectiv stabilirea de diferențe de obligații fiscale, așa cum reiese din avizul de inspecție fiscală, iar societății nu i s-a solicitat niciun punct de vedere cu privire la constatările inspecției.

Pentru TVA în sumă de P lei nu există un bun ori serviciu pentru care societatea să nu fi plătit TVA la bugetul de stat și căreia să-i fie atașată această sumă. Deoarece această sumă face parte din soldul sumei negative înregistrat la 30.11.2013 în cuantum de R lei, iar organele fiscale au utilizat pentru compensarea TVA de plată suma de P lei devin aplicabile prevederile art. 133 din Codul de procedură fiscală referitoare la întreruperea termenului de prescripție a dreptului de a cere rambursarea TVA.

Societatea susține că prin mecanismul TVA orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care poate fi exercitat dreptul de deducere prin decontul de taxă. Prin decizia contestată organele fiscale nu numai au respins la rambursare soldul negativ cumulat din perioada prescrisă, ci se urmărește și înlăturarea dreptului de deducere ulterioară prin autocompensare cu soldul negativ rămas în valoare de P lei, autocompensare care nu face altceva decât să întrerupă cursul prescripției.

Prescripția de la art. 135 din Codul de procedură fiscală se referă doar la dreptul de a solicita compensarea sau restituirea efectivă a creanțelor fiscale, fără a se referi la autocompensarea prin decont prevăzută de art. 147¹ coroborat cu art. 147³ din Codul fiscal. În opinia societății regularizarea sumei TVA de plată cu suma negativă a taxei la care se face referire la art. 147³ alin. (2) nu este echivalentă cu solicitarea compensării la care se face referire prin art. 135 din Codul de procedură fiscală. Practic, societatea a renunțat la posibilitatea solicitării rambursării, optând, tacit, prin reportarea periodică a soldului sumei negative, la posibilitatea reglementată expres la art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal. Deoarece prin titlul VI din Codul fiscal nu se face referire la interdicția de reportare a soldului sumei negative după împlinirea termenului de prescripție de 5 ani, prevederile art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal nu pot fi coroborate cu cele ale art. 135 din Codul de procedură fiscală.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă dreptul societății de a solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA din decontul lunii noiembrie 2013 era prescris la data depunerii în 25 februarie 2019 a cererii de rambursare prin bifarea căsuței corespunzătoare din decontul lunii ianuarie 2019, în condițiile în care legea nu prevede efect întreruptiv al cursului prescripției extinctive pentru regularizările de taxă prin decont și preluările succesive ale soldului negativ de TVA în deconturile perioadelor următoare.

În fapt, societatea ABC SRL a solicitat rambursarea TVA în sumă de L lei prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii ianuarie 2019, respectiv DNOR nr. yyy/**25.02.2019**. Solicitarea a fost soluționată cu control anticipat, organele de inspecție fiscală întocmind în acest sens raportul de inspecție fiscală nr. F-SX www/2019 în baza căruia au emis decizia de impunere

nr. F-SX qq/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de A lei.

Cu privire la TVA în sumă de P lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se regăsește în soldul sumei negative de TVA înregistrată în sold la data de **30.11.2013** în cuantum de R lei, din care s-a compensat cu TVA de plată în perioada următoare în sumă de P lei, diferența fiind prescrisă în raport de art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, cu adresa nr. MBR_REG_32318/27.08.2019 organele de inspecție fiscală au transmis componența soldului sumei negative de TVA de R lei la data de 30.11.2013 rezultată din evidența fiscală, respectiv:

- a) R1 lei sumă negativă de TVA în sold la data de 31.12.2006;
- b) R2 lei sume de TVA de plată în perioada 2007-2011 (R21 lei - septembrie 2008, R22 lei - decembrie 2008, R23 lei - iunie 2010, R24 lei - noiembrie 2010 și R25 lei - august 2011);
- c) R3 lei sumă negativă cumulată, înregistrată lunar în perioada ianuarie 2007 - noiembrie 2013, mai puțin lunile septembrie și decembrie 2008, iunie și noiembrie 2010 și august 2011, când societatea a înregistrat TVA de plată lunar;
- d) R1 lei - R2 lei + R3 lei = R lei, total sume negative de TVA evidențiate în decontul aferent lunii noiembrie 2013.

Acest sold negativ de TVA în cuantum de R lei nu a fost solicitat de ABC SRL la rambursare, ci a fost utilizat parțial la autocompensarea TVA de plată din deconturile lunare ulterioare înregistrate în perioada decembrie 2013 - ianuarie 2019 în limita sumei de P lei, **diferența de R lei - P lei = P lei reprezentând sold negativ de TVA cuprinzând sume negative de TVA înregistrate în perioada septembrie 2009 - noiembrie 2013** care, împreună cu suma negativă cumulată de TVA din deconturile lunare din perioada *decembrie 2013 - ianuarie 2019 în cuantum de T lei au condus la soldul negativ cumulat de TVA în cuantum de P lei + T lei = L lei, solicitat la rambursare prin decontul aferent lunii ianuarie 2019 deus în data de 25.02.2019.*

Pentru TVA în cuantum de P lei reprezentând soldul cu sume negative de TVA înregistrate în perioada septembrie 2009 - noiembrie 2013 și solicitată la rambursare prin decontul deus în data de 25.02.2019 (împreună cu sumele negative de TVA din perioada decembrie 2013-ianuarie 2019) organele de inspecție au constatat că a intervenit prescripția extinctivă și au respins-o la rambursare.

Prin contestația formulată ABC SRL consideră că prescripția invocată de organele de inspecție fiscală se aplică doar dreptului de a solicita compensarea sau restituirea efectivă a creanțelor fiscale, fără a se referi la autocompensarea prin decont care reprezintă cauză de întrerupere a cursului prescripției, iar soldul negativ de TVA poate fi reportat la nesfârșit pentru a fi utilizat la autocompensare din moment ce Codul fiscal nu conține vreo interdicție expresă în acest sens.

În drept, potrivit art. 347 și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 347. - (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. - (1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(3) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Astfel, potrivit art. 21, art. 23, art. 91, art. 131, art. 133 și art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 21. - (1) **Creațele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.**

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

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

”Art. 23. - (1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creație fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

(2) **Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

”Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creația fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

”Art. 131. - (1) **Dreptul de a cere executarea silită a creațiilor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.**

(2) Termenul de prescripție prevăzut la alin. (1) se aplică și creațiilor provenind din amenzi contravenționale”.

”Art. 133. - Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) în alte cazuri prevăzute de lege”.

”Art. 135. - **Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creațiilor 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 materie de compensare sau restituire a TVA devin incidente și prevederile art. 147³, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada în discuție:

”Art. 147³. - (1) În situația în care **taxa aferentă achizițiilor** efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, **care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.**

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) **Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.**

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

(7) În cazul persoanelor impozabile care sunt absorbite de altă persoană impozabilă, soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a solicitat rambursarea este preluat în decontul de taxă al persoanei care a preluat activitatea.

(8) În situația în care două sau mai multe persoane impozabile fuzionează, persoana impozabilă care preia activitatea celorlalte preia și soldul taxei de plată către bugetul de stat, precum și soldul sumei negative a taxei, pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile persoanelor care s-au lichidat cu ocazia fuziunii.

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare”.

”Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică [...]”.

”Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

De asemenea, potrivit art. 1 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal **”cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale”**.

Prevederi similare se regăsesc la art. 1 alin. (2), art. 303, art. 322 alin. (1) și art. 323 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Din prevederile legale sus-citate reiese că orice contribuabil are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire. **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 în care contribuabilul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea unei sume plătite, dar nedatorate. Astfel, momentul de la care se constituie baza de impunere este legat, în principiu, de perioada fiscală, așa cum este definită aceasta de Codul fiscal, având în vedere că aceasta se formează din elementele care o compun și care fac obiectul unor acte/operațiuni juridice încheiate până cel mai târziu la sfârșitul perioadei fiscale.

Potrivit dispozițiilor legale relevante, în cazul TVA dreptul de a cere rambursarea TVA **se naște atunci când, în decontul de taxă aferent fiecărei perioade fiscale de raportare, contribuabilul înregistrează un sold cumulat negativ de TVA**, contribuabilul având posibilitatea *fie să solicite rambursarea taxei astfel rezultate prin bifarea căsuței corespunzătoare din decont, care devine astfel cerere de rambursare, fără să mai raporteze suma în decontul perioadei următoare, fie să raporteze soldul respectiv și să-l solicite la rambursare într-unul din deconturile perioadelor următoare ori să-l utilizeze la achitarea taxei de plată aferente perioadelor următoare*. În consecință, prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui de depunere a decontului de TVA din care rezultă suma negativă de TVA posibil a fi solicitată la rambursare, **pentru fiecare perioadă fiscală în care s-a constituit baza de impozitare și s-a născut creanța fiscală constând în dreptul la rambursarea TVA intervenind un termen de prescripție distinct**.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, începând cu anul 2008 ABC SRL a avut ca perioadă fiscală luna calendaristică (în anul 2007 - trimestrul calendaristic), astfel că **în fiecare lună s-a constituit baza de impunere care a generat dreptul la creanța fiscală constând în dreptul autorităților fiscale de a încasa TVA la bugetul statului, în situația în care în decontul lunar de taxă se evidențiază TVA de plată, respectiv în dreptul**

societății de a solicita rambursarea TVA de la bugetul statului, în situația în care în decont se evidențiază sumă negativă de TVA.

Astfel, spre exemplu, pentru decontul lunii ianuarie 2008 ce trebuia depus până la data de 25 februarie 2008, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2009 și se împlinesște la data de 31 decembrie 2013; pentru decontul lunii februarie 2008 ce trebuia depus până la data de 25 martie 2008, termenul de prescripție începe să curgă tot de la data de 1 ianuarie 2009 și se împlinesște tot la data de 31 decembrie 2013 etc; pentru decontul lunii decembrie 2008 ce trebuia depus până la data de 25 ianuarie 2009, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 și se împlinesște la data de 31 decembrie 2014.

Conform evidențelor fiscale disponibile societatea înregistra în decontul lunii noiembrie 2013, cu termen de depunere 25 decembrie 2013 un sold cumulat de TVA cu sumă negativă în cuantum de R lei, format din sumele negative de TVA diminuate cu sumele pozitive/de plată de TVA înregistrate în fiecare din perioadele fiscale anterioare decembrie 2006-noiembrie 2013. **Acest sold cumulat cu sume negative de TVA avea perioade de prescripție diferite**, în funcție de perioadele fiscale în care au fost înregistrate sumele negative de TVA, respectiv: pentru sumele negative din sold 31 decembrie 2006 plus sumele negative din trimestrele I-III 2007 termenul de prescripție a început la 1 ianuarie 2008 și s-a împlinit la 31 decembrie 2012; pentru sumele negative din trim. IV 2007 până în luna noiembrie 2008 termenul de prescripție a început la 1 ianuarie 2009 și s-a împlinit la 31 decembrie 2013 ș.a.m.d. Soldul respectiv cu perioade de prescripție diferite a fost reportat de societate în continuare și a fost utilizat, în parte, pentru regularizarea cu TVA de plată din perioadele fiscale următoare în cuantum de P lei, diferența de R lei - P lei = P lei reprezentând sume negative de TVA din perioada septembrie 2009 - noiembrie 2013 fiind reportată până la decontul aferent lunii ianuarie 2019, când a fost solicitată la rambursare prin bifarea căsuței corespunzătoare din decont, fiind cuprinsă în totalul sumei de L lei reprezentând TVA solicitată la rambursare.

Având în vedere că societatea a solicitat rambursarea TVA prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2019, cu termen de depunere 25 februarie 2019, deci după împlinirea termenului de prescripție pentru sumele negative rămase neregularizate din deconturile perioadei septembrie 2009 - noiembrie 2013, reiese că soluția organelor fiscale de a respinge de la rambursare suma de P lei pe motiv de prescriere este corectă în raport de dispozițiile legale aplicabile.

Referitor la susținerile societății ABC SRL din contestația formulată se rețin următoarele:

Conform prevederilor art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală "**inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce **are ca obiect** verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferentelor de obligații fiscale principale**".

Astfel, susținerea privind depășirea limitelor controlului de către organele de inspecție fiscală ca urmare a stabilirii de diferențe de TVA este vădit neîntemeiată, fiind contrazisă de prevederile legale incidente inspecției fiscale și de cele

menționate și în conținutul avizului de inspecție fiscală nr. F-S6 27/07.05.2019, în condițiile în care stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale de către organele de inspecție implică, în mod logic, și stabilirea unor eventuale diferențe de obligații fiscale întrucât, în caz contrar, inspecția fiscală ar fi inutilă și ar fi deturnată de la rațiunea existenței ei, așa cum a fost stabilită ea de legiuitor.

În ceea ce privește faptul că nu i s-a solicitat niciun punct de vedere cu privire la constatările inspecției, se reține că prin înștiințarea pentru discuția finală contribuabilei *i s-a adus la cunoștință faptul că are posibilitatea de a exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, dar a renunțat singură la această posibilitate* din moment ce prin punctul de vedere din data de 29.05.2019 societatea a declarat că nu are obiecțiuni cu privire la constatările și consecințele fiscale urmare inspecției fiscale parțiale privind TVA pentru perioada 01.12.2013-31.01.2019, cu mențiunea că își rezervă dreptul de a contesta ulterior tratamentul aplicat sumei de P lei reprezentând TVA înregistrată în sold la data de 30.11.2013, prescrisă.

De asemenea, susținerea faptului că pentru suma de P lei nu există un bun ori serviciu pentru care să nu se fi plătit TVA la bugetul de stat denotă ignorarea totală sau necunoașterea mecanismului pe care-l implică taxa pe valoarea adăugată, prin care contribuabilii colectează TVA în numele statului pentru bunurile livrate și serviciile prestate și își deduc TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii de la furnizori sau prestatori și, dacă TVA colectată este mai mare decât TVA dedusă rezultă o sumă de plată la bugetul statului, iar dacă TVA colectată este mai mică decât TVA dedusă rezultă o sumă negativă de TVA ce poate fi solicitată la rambursare prin bifarea căsuței corespunzătoare din decontul de TVA. Este evident că urmare acestui mecanism, diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției pot proveni atât din necolectarea TVA, cât și din deducerea eronată a TVA de către fiecare contribuabil conform normelor de drept substanțial în materie de TVA.

Susținerea ABC SRL în sensul că pentru TVA nu sunt aplicabile prevederile art. 135 din Codul de procedură fiscală este neîntemeiată pentru motivele ce succed:

Contribuabila susține că prevederile art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal nu pot fi coroborate cu cele ale art. 135 din Codul de procedură fiscală, ignorând cu evidență faptul că alin. (9) al aceluiași articol din Codul fiscal prevede că **"Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare"**, iar potrivit art. 1 alin. (2) din același Cod fiscal **"cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale"**.

Prin urmare, norma de drept substanțial - Codul fiscal - stabilește doar modalitatea de determinare a soldului sumei negative a TVA, nu și condițiile și procedurile în care se rambursează acest sold, care sunt stabilite prin norma de drept procedural - Codul de procedură fiscală. Ca atare, prevederile referitoare la prescripție, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală, se aplică tuturor impozitelor și taxelor, inclusiv TVA, cu excepția situației în care prin

legi speciale s-ar stabili altfel, ceea ce nu este cazul în materia prescripției dreptului la rambursarea TVA a soldului negativ al taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, inconsistența susținerilor societății rezidă și din argumentația în sensul că "autocompensarea" (în fapt, regularizarea, conform terminologiei din lege) prin decont este diferită de compensarea sau rambursarea/restituirea efectivă de la art. 135 din Codul de procedură fiscală și că prin renunțarea la posibilitatea solicitării rambursării a optat, tacit, la reportarea periodică a soldului sumei negative prevăzută de art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal, care nu face referire la termenul de prescripție de 5 ani. Cu alte cuvinte, societatea *admite, indirect, că rambursarea TVA este supusă termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de art. 135 din Codul de procedură fiscală, dar că în cazul reportării soldului negativ de TVA acest termen de prescripție de 5 ani nu s-ar mai aplica, deși atât rambursarea, cât și reportarea sunt reglementate de același art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal*, contestatoarea ignorând și principiul *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Totodată, invocând lipsa interdicției de reportare nelimitată a soldului de TVA din Codul fiscal, deși pentru rambursare s-ar aplica termenul de prescripție de 5 ani din Codul de procedură fiscală, societatea practic susține *posibilitatea alegerii, conform propriei voințe, a imprescriptibilității dreptului de reportare a soldului negativ de TVA*, nesancționabilă în vreun fel prin aplicarea instituției prescripției, cu ignorarea evidentă a faptului că prescripția acționează ca o sancțiune pentru creditor neglijent (contribuabilul în acest caz) care, timp îndelungat (5 ani), nu a depus niciun efort pentru recuperarea creanței sale (soldul negativ de TVA). Mai mult, cum momentul constituirii bazei de impunere este unic, *odată cu nașterea dreptului contribuabilului la creanța fiscală se naște și dreptul organelor fiscale de a verifica acest drept*, după cum reiese din prevederile art. 23 alin. (2) și art. 91 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, acesta fiind și motivul pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea TVA doar pentru perioada neprescrisă, care este aceeași pentru ambele părți (autoritate fiscală și contribuabil), adică începând cu decontul lunii decembrie 2013, pornind de la soldul negativ de TVA de R lei evidențiat ca reportat în acest decont.

În ceea ce privește decizia Comisiei fiscale centrale fiscale nr. 1/2012 se reține că aceasta vizează o situație particulară, respectiv prescripția dreptului contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA, în condițiile în care aceștia nu înregistrează TVA de plată în perioadele fiscale următoare. Această decizie nu se referă la situațiile în care contribuabilii înregistrează TVA de plată și, mai mult, confirmă faptul că pentru fiecare perioadă fiscală acoperită de decontul de TVA curge un termen de prescripție distinct.

Legat de faptul că prin "autocompensarea" TVA de plată în sumă de P lei din soldul negativ de TVA în sumă de R lei devin aplicabile prevederile art. 133 din Codul de procedură fiscală referitoare la întreruperea termenului de prescripție a dreptului de a cere rambursarea TVA, se reține că acest articol reglementează cauzele de întrerupere a termenului de prescripție prevăzut la art. 131 din Cod, adică a termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, în timp ce termenul de prescripție a dreptului de a cere compensarea sau restituirea/rambursarea este reglementat distinct la art. 135 din Codul de procedură fiscală.

Este evident că "autocompensarea" în materie de TVA, adică regularizarea efectuată de contribuabilul însuși a TVA de plată din decontul perioadei curente cu soldul negativ de TVA reportat din decontul perioadei sau perioadelor anterioare **nu îmbracă nici pe departe forma unei executări silite**, care implică intervenția unui organ de executare prevăzut de lege, pentru situațiile în care debitorul nu execută de bunăvoie obligația sa. De altfel, contestatoarea **nu a indicat, în opinia sa, cărei cauze de întrerupere a cursului prescripției dintre cele patru (4) enumerate la art. 133 din Codul de procedură fiscală s-ar subsuma această "autocompensare"**, având în vedere că aceste cauze sunt limitative, **adică de strictă interpretare și aplicare, nefiind susceptibile de aplicare prin analogie.**

Cum legea fiscală ori procedural-fiscală nu prevede un efect întreruptiv al cursului prescripției în cazul "autocompensării", adică regularizării de TVA prevăzută la art. 147³ alin. (5) din Codul fiscal ori în cazul reportării/preluării soldului negativ de TVA din decontul perioadei anterioare, rezultă că susținerile contestatoarei **nu au niciun temei legal.**

În consecință, în raport de cele anterior reținute și învederate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 147³, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, art. 23, art. 91, art. 131, art. 133 și art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 279, art. 347 și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/2019, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX www/2019 pentru TVA în sumă de **P lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.