

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ

DECIZIA nr.126
din data de 27.08.2007

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. S.A. Campia Turzii**, la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, completata prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Cluj sub nr. .

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr.de catre Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C.S.A.** cu sediul in....., CUI, impotriva Deciziei de impunere nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA incheiat la data de.....0.

Petenta contesta suma de lei stabilita prin decizia de impunere cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, reprezentand debit TVA -.... lei si majorari de intarziere in suma de lei.

Constatandu-se ca in speta sunt intrunite conditiile de procedura prevazute la art. **art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/2003/R/2005-privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare**, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj are competenta sa solutioneze pe fond cauza si sa pronunte solutia legala.

I.Prin contestatia formulata, petenta ataca actele administrativ fiscale mentionate mai sus, solicitand anularea debitului suplimentar in suma de reprezentand TVA si a majorarilor de intarziere TVA in suma de lei, si totodata, solicita admiterea la rambursare a sumei de lei.

In sustinerea cauzei petitionara invoca, in esenta, urmatoarele:

- organele de control au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de lei, dar in acelasi timp, au constatat ca in perioada mai 2004-decembrie 2006, s-a facturat eronat cu TVA operatiuni de inchiriere.

- organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare faptul ca societatea a colectat si platit efectiv TVA mai mult cu suma delei decat era obligata sa o faca (anexa 1 la contestatie) si in mod abuziv cu incalcarea prevederilor legale, au calculat accesorii aferente debitului suplimentar de plata prin anexele 6-9 la raport, fara a diminua aceste sume cu TVA-ul colectat eronat si achitat efectiv.

- petitionara considera ca organele fiscale nu au exercitat un rol activ in determinarea starii reale fiscale a taxei pe valoarea adaugata, potrivit art.7 si 13 din OG 92/2003, si totodata, nu au respectat vointa legiutorului cand au interpretat Codul fiscal in legatura cu definitia TVA de plata asa cum se precizeaza la art.148(2).

- in repetate randuri se sustine ca, organele de control aveau obligatia sa deduca sumele stabilite suplimentar din cele achitate in plus, sens in care societatea prezinta o situatie prin anexa 1 la contestatie, aratand si mentionad ca la data controlului, ar avea de recuperat TVA in suma de lei (.... lei -1.....7 lei) si nu avea de plata suma de lei.

- in ce privesc accesoriile, din calculul prezentat in anexa 1 la contestatie, rezulta ca acestea ar fi in suma de lei si nu suma de lei, suma contestata fiind lei.

- petitionara citeaza prevederile art.115 si 116 din OG 92/2003 privind calculul obligatiilor fiscale accesorii, subliniind in principal urmatoarele:" (1^2) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv .

- se sustine ca, daca unica posibilitate de corectare a deconturilor de TVA aferente perioadei mai 2004-decembrie 2006 este stornarea si evidentierea ca atare in contabilitate si in decont pana la data de 31.05.2007 a TVA-ului colectat aferent facturilor de inchiriere- masura stabilita de organele fiscale,

rezulta ca potrivit Deciziei nr.4/2006 emisa de Comisia Centrala Fiscala si ale art.116 din OG 92/2003, obligatiile fiscale accesorii se vor calcula luand in considerare toate corecturile si modificarile atat pozitive cat si negative rezultate in urma inspectiei fiscale.

II. Conform Raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, constatarile echipei de inspectie fiscala, sintetizate, sunt urmatoarele:

1.) Cap.III, pct. 3. din raport.

- in perioada mai 2004- 31.12.2006, pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile-scutite de TVA conf. art.141 (2), lit.K. din legea 571/2003, SC SA a emis catre SC INC SRL facturi cu TVA.

- societatea nu a depus notificarea pentru taxarea acestor operatiuni conf. art.141(3) din Legea 571/2003 si HG 44/2004 pct.42(3), fapt pentru care nu avea dreptul sa emita facturi fiscale cu TVA.

- masuri luate: prin Dispozitia de masuri nr.1 din data de 23.05.2007 s-a pus in vedere societatii sa storneze facturile emise cu TVA pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile si totodata refacturarea acestor operatiuni fara TVA.

-temei de drept: HG 44/2004 modificat prin HG 1860/2006, pct.40.

2). Cu privire la TVA suplimentar in suma de 165.187 lei.

- suma de lei reprezinta TVA colectata aferenta facturilor emise de SC ACSA anterior datei eliberarii certificatului de scutire TVA. Temei de drept: OMF 141/2004, art.5(4).

- suma de lei reprezinta TVA ajustata pentru opertiunile de inchiriere bunuri imobile, opertiuni scutite fara drept de deducere.Temei de drept: HG 44/2004, art.145 (10), pct.43.

- suma de lei reprezinta TVA colectata aferenta sumelor constituite drept garantie de buna executie pentru lucrarile de constructii-montaj, garantii neevidentiate in facturi fiscale.Temei de drept: HG 44/2004, art.135 (5), pct.16.

Pentru diferentele stabilite suplimentar de plata, prin anexele 6-9 la raport s-au calculat accesorii aferente in cuantum de lei.

3). Suma de lei a fost respinsa la rambursare, societatea inregistrand TVA de plata in valoare delei (...lei - lei).

III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

In fapt, prin decontul de TVA aferent lunii februarie 2007, societatea a solicitat la rambursare suma negativa a TVA de lei si ca urmare, aceasta a fost verificata pe linia taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.11.2002-28.02.2007.

Rezultatele verificarii efectuate de catre inspectia fiscala sunt prezentate sintetic la punctul II din prezenta.

Analizand motivele pentru care petitionara a formulat contestatie impotriva actelor administrativ fiscale in cauza, se retine ca, aceasta nu ataca constatarile ce au dus la stabilirea diferentelor in plus de obligatii fiscale principale, intelegandu-se astfel ca recunoaste suma suplimentara de lei TVA, inasa, nu este de acord cu masura luata de organele de inspectie fiscala privind determinarea diferentei de lei TVA ramasa de plata din suma stabilita suplimentar precum si cu stabilirea de obligatii fiscale accesorii la suma de lei, pe urmatoarele motive:

- avand la baza consemnarea din raportul de inspectie fiscala potrivit careia in perioada verificata, in mod eronat a colectat si achitat TVA din operatiunile de inchiriere imobil, petenta sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a determina lunar situatia fiscala a TVA, si anume sa compenseze TVA stabilit suplimentar cu TVA ce ar rezulta ca fiind achitat in plus din operatiunile de inchiriere. Daca s-ar proceda astfel, societatea nu ar avea de achitat suma delei TVA, ci de recuperat TVA in suma de lei- asa cum rezulta din situatia prezentata in anexa1 la contestatie.

- de asemenea, se sustine ca obligatiile fiscale accesorii trebuiau sa se calculeze pentru diferenta lunara rezultata dupa corectare (compensare) si nu pentru diferentele suplimentare stabilite initial.

Astfel, cauza supusa solutionarii este de a stabili daca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal si corect la determinarea TVA suplimentar de plata si a obligatiilor fiscale accesorii in cauza, in conditiile in care petenta sustine ca, trebuia sa se tina cont de TVA colectata si achitata pentru facturile emise in mod eronat cu TVA reprezentand operatiuni de inchiriere, in sensul de a deduce TVA stabilit suplimentar din TVA achitat eronat.

a).Prioritar, consideram ca se impune a se analiza masura luata de organele de inspectie fiscala cu privire la facturile emise in mod eronat cu TVA pentru operatiunile de inchiriere si situatia fiscala a TVA generata de punerea in aplicare a acestei masuri.

In drept, **la pct. 40 din HG 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, se stipuleaza: "*Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.*"

Prin textul de lege de mai sus, legiuitorul precizeaza in mod expres procedura de corectare a facturilor emise in mod eronat cu TVA pentru operatiunile scutite de taxa, printre care si operatiunile de inchiriere, prevazute la art.141 din Legea fiscala.

Organele de inspectie fiscala nu puteau proceda altfel, decat sa aplice dispozitiile legale mentionate mai sus, drept pentru care, prin Dispozitia de masuri nr.1 din data de 23.05.2007 a pus in vedere societatii sa storneze facturile emise cu TVA pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile si totodata sa refactureze aceste operatiuni fara TVA, termenul fiind 31.05.2007.

Amintim ca prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 22.05.2007 s-au consemnat rezultatele verificarii sumei negative a TVA in suma de lei solicitata la rambursare pentru o perioada anterioara lunii mai 2007, respectiv TVA de rambursat rezultat din decontul lunii februarie 2007, deci si pentru perioada mai 2004- decembrie 2006, cand petitionara a facturat in mod eronat cu TVA operatiunile de inchiriere, astfel ca, organele fiscale nu aveau cum sa tina cont de taxa pe valoarea adaugata inscrisa in mod eronat in facturile in cauza, deoarece facturile de stornare nu erau intocmite-aceasta fiind singura modalitate de corectare a erorilor de aceasta natura.

Situatia fiscala a TVA, generata de punerea in aplicarea a masurii trasate de organele de control, urmand sa fie reflectata in decontul de TVA aferent lunii mai 2007, prin care petitionara trebuie sa efectueze regularizarile asa cum sunt prevazute de articol 149 din Legea fiscala.

De altfel, prin adresa nr.emisa de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii se precizeaza ca petenta a dus la indeplinire masurile trasate prin Dispozitia de masuri nr. 1/23.05.2007, acestea fiind reflectate in factura fiscala nr. cu TVA colectat cu semnul minus in **suma de lei** si factura fiscala nr. emisa in regim de scutire de TVA fara drept de deducere, **suma ce se regaseste, in final, in decontul de TVA aferent lunii mai 2007 cu optiune de rambursare** pentru suma de lei. Prin Decizia de impunere nr....., s-a aprobat la rambursare suma delei.

Prin contestatia formulata se mentioneaza aceasi suma de lei, in baza careia petitionara sustine ca la data controlului ar avea de recuperat TVA in suma de lei (..... lei - lei) si nu avea de plata suma de lei, procedand la stabilirea sumei sustinute in mod cu totul eronat si neconform prevederilor legale.

Tinem sa precizam ca, petitionara era si este obligata prin legea fiscala sa achite TVA facturata (aceasta regasindu-se in decont), asa cum rezulta din dispozitiile legale prevazute la **art.157(1)**- valabil pe perioada verificata, (in prezent art.150(3) din L.571/2003) si **art.158(1)**, din Legea 571/2003/R cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit carora:

Art. 157(1) *Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data la care au obligația depunerii acestora, potrivit art. 156 alin. (2) și (3).*

Art. 158(1) *Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat [...].*

Aceasta inseamna ca intentia legiuitorului este aceea de a impune o anumita conduita persoanelor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, respectiv acestea trebuie sa achite TVA de plata stabila prin decont, purtand totodata raspunderea pentru calcularea corecta a acesteia si plata la termenul legal.

Consideram ca ratiunea pentru care legiuitorul a impus acest caracter imperativ al normei juridice "*trebuie sa achite*", are in vedere faptul ca, de regula, atunci cand o persoana impozabila a colectat TVA, o alta persoana impozabila deduce acel TVA, concluzia fiind ca, atunci cand o persoana impozabila

constata ca a colectat si a achitat in mod eronat TVA, nu poate considera acel TVA plata in plus, astfel incat, ea insasi sa poata dispuna de TVA-ul achitat in orice moment.

In cazul de fata, faptul ca petitionara a facturat în mod eronat cu taxă prestări de servicii scutite conform art. 141 din Legea fiscala, si ca urmare a colectat si achitat eronat TVA, nu inseamna ca a platit in plus acest TVA. Doar in situatia in care, fata de suma de plata declarata prin decontul de TVA ar fi achitat mai mult, atunci ar putea fi vorba de TVA platit in plus.

b). In ce priveste modul de determinare a TVA de plata in suma de lei si accesoriile in suma de lei aferente debitului suplimentar de lei TVA.

In drept, la **art.92 (3) din OG 92/2003/R/2005** cu completarile si modificarile ulterioare, se precizeaza:(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:[...] d¹) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

De asemenea potrivit **Codului Civil, art. 1143-1145** “[...] două datorii se sting reciproc în momentul când ele se găsesc existând deodată și până la concurența cotitatilor lor respective[...] iar la **art.112 din OG 92/2003/R/2005-privind Codul de procedura fiscala se precizeaza:** (1) *Prin compensare se sting creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.[...] (3) Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, după caz. Dispozițiile art. 111 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător (4) Organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de câte ori constată existența unor creanțe reciproce.[...]”.*

Se retine ca, pana in momentul stabilirii de catre organele fiscale a diferentei suplimentare de TVA in suma lei, nu se putea pune problema compensarii, datorita neexistentei obligatiei de plata.

Mai departe, avand in vedere claritatea dispozitiilor legale, nelasand loc de nicio interpretare, se constata ca in mod legal si corect organele de inspectie fiscala au stabilit obligatia de plata in suma de lei rezultata in urma compensarii sumei stabilite suplimentar de lei cu suma solicitata la rambursare de lei, societatea neavand alte sume de restituit de la bugetul de stat (achitate in plus).

La stabilirea accesoriilor in suma delei, calculate pana la data de 25.03.2007, data depunerii decontului de TVA cu optiune de rambursare, organele de inspectie fiscala au avut in vedere dispozitiile art.115 (1) si art.116 (1) din OG 92/2003/R/2005 potrivit carora:

Art.115(1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

Art. 116 (1) *Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

Referitor la sustinerile aduse de societatea contestatoare cu privire la corectarea deconturilor de TVA si calculul majorarilor pentru diferentele suplimentare de TVA rezultate din corectare, tinem sa facem cateva precizari:

- potrivit Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată prevazute in O.M.F.P. nr. 520/2005 (valabil in perioada verificata, in prezent OMFP 179/2007), "deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pot fi corectate **din punctul de vedere al erorilor materiale de către organul fiscal competent**, la inițiativa acestuia sau la solicitarea persoanei impozabile.

Prin procedura de corectare de către organul fiscal competent a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse pot fi corectate erori materiale de tipul:

- erori de transcriere, cum sunt:
 - preluarea eronată a sumelor din jurnale;
 - inversarea unor cifre din sumele trecute în decont;
 - preluarea eronată a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (declararea eronată a soldului de plată din decontul perioadei fiscale anterioare, înscris la rândul 22 din decontul de taxă pe valoarea adăugată);

- înregistrarea în decont a diferențelor de taxă pe valoarea adăugată de plată, constatate de organele de control, contrar reglementărilor legale în materie;
- erori provenind din înscrierea în decontul de taxă pe valoarea adăugată a sumelor solicitate la rambursare în perioada anterioară.

Prin urmare, se constata ca prevederile legale privind corectarea deconturilor nu poate fi aplicata in situatia de fata, intrucat, in speta s-a pus problema de corectare a facturilor emise in mod eronat cu TVA.

Astfel, argumentele aduse de societatea contestatoare se retin a fi interpretari eronate a legislatiei fiscale, motiv pentru care nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei.

In consecinta, tinand seama de cele expuse, in raport de documentele aflate la dosar si de dispozitiile legale citate, contestatia societatii urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru suma de lei TVA si lei accesorii TVA..

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.180, art.181 si art.186** din **OG nr.92/2003/R/2005 privind Codul de Procedura Fiscala**, cu completarile si modificarile ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. S.A.** impotriva Deciziei de impunere nr..2007, pentru suma delei stabilita cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, reprezentand:

- debit TVA -
- majorari de intarziere TVA -

2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj in termen de 6 luni de la comunicare.