

DECIZIA nr. 546/15.07.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SA
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/08.03.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul inspectie fiscala 3 contribuabili mijlocii cu adresa nr. x/08.03.2013, cu privire la contestatia **SC x SA** cu sediul in Bucuresti, x sect.3, formulata prin administrator judiciar Cabinet Individual de Insolventa x cu sediul in Bucuresti, str. x, sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/21.02.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013, comunicata societatii in data de 24.01.2013, prin care s-au stabilit obligatiilor fiscale in suma totala de x lei, din care suma contestata este x lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile prevazute de art.205 alin. (1), 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SA**.

I. Prin adresa inregistrata D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/21.02.2013, **SC x SA** a formulat contestatie impotriva sumei de x lei stabilita in sarcina acesteia cu titlu de accesorii aferente TVA prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013.

Baza impozabila stabilita suplimentar asupra careia s-au calculat accesoriile consta in :

- TVA colectata in suma de x lei aferenta lunilor noiembrie 2007 si decembrie 2007;
- neacordarea dreptului de deducere aferenta TVA in suma de x lei aferenta lunilor noiembrie si decembrie 2007, ianuarie, februarie si iulie 2008 si februarie 2009.

Contestatarul considera ca in mod gresit au fost calculate accesoriile asupra bazei de impunere stabilita suplimentar pe perioada 18.11.2009-15.12.2012 avand in vedere urmatoarele:

A. SC x SA se afla sub incidenta prevederilor Legii speciale nr. 85/2006 privind procedura insolventei.

La data de 24.03.2010 in conformitate cu sentinta comerciala nr.x/24.03.2010 din dosarul nr.x/3/2010 Tribunalul Bucuresti -Sectia a VII a Comerciala a dispus deschiderea procedurii generale a insolventei asupra debitorului **x SA**.

In sustinere invoca prevederile art.115 alin.(3) lit. b) si art.122¹ din OG nr.92/2003 si art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006.

De asemenea, arata ca potrivit art.41 alin.(3) din Legea nr.85/2006 „in cazul in care se confirma un plan de reorganizare (cum e cazul in speta) dobanzile, majorarile si penalitatile de orice fel sau cheltuielile accesorii la obligatiile nascute ulterior datei deschiderii procedurii se achita in conformitate cu actele din care rezulta si cu prevederile programului de plati.

In Planul de reorganizare al societatii, la pct.10 din cap. VI.6.-Programul de plati, s-a consemnat faptul ca „in conformitate cu art.41 si art.64 din Legea nr.65/2006, pe perioada planului de reorganizare debitorul isi asuma plata – integral - pentru toate debitele principale, exceptand accesoriile nascute ulterior datei deschiderii procedurii”.

De asemenea, în sensul art. 122¹ din OG nr.92/2003 invoca și Decizia nr.1/2008 privind procedura insolvenței, aprobată prin OPANAF nr.1537/2008, potrivit căreia „începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.”

Având în vedere că prin raportul de inspectie fiscală rezultă că pretinsa creanță bugetară s-a născut înainte de data deschiderii procedurii, calculul accesoriilor pe perioada ulterioară datei deschiderii procedurii este nelegală.

B. Baza de calcul a accesoriilor a fost greșit stabilită, motiv pentru care nu se datorează accesorii nici până la data deschiderii procedurii.

Prin raportul de inspectie fiscală s-a stabilit o bază suplimentară pentru TVA, care ar trebui să conducă la diminuarea TVA de recuperat lunar al societății.

Potrivit art.120 și 120¹ din Codul de procedură fiscală, dobanzile și penalitățile se calculează asupra sumei datorate, ori TVA datorat bugetului de stat/de recuperat se calculează potrivit art.147³. Astfel, suma negativă/pozitivă a taxei se calculează prin luarea în considerare a tuturor achizițiilor/vanzărilor efectuate într-o perioadă fiscală, rezultând o sumă de recuperat/datorată care se ia în calcul la stabilirea obligațiilor fiscale accesorii.

Organul fiscal nu a luat în considerare pe perioada analizată totalul taxei deductibile, respectiv a taxei colectată la care societatea ar fi avut dreptul, ci numai diferențele rezultate din inspectia fiscală.

În concluzie, **SC x SA** solicită anularea parțială a actelor administrative fiscale atacate, în sensul eliminării obligării la plata dobanzilor/majorărilor și penalităților de întârziere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.x/23.01.2013, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.x/23.01.2013, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatarii dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA în suma de x lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatara, documentele existente la dosarul contestației, susținerile organului de inspectie fiscală, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale aveau dreptul să calculeze dobânzile și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale datorate de societate pentru perioada anterioară și ulterioară deschiderii procedurii insolvenței, în condițiile în care acestea au luat naștere anterior datei de deschidere a procedurii insolvenței, iar potrivit dispozițiilor legale, anterior datei de 17.09.2011 accesoriiile se datorează până la data deschiderii insolvenței.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.x/23.01.2013, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr.x/23.01.2013, organele fiscale au stabilit în sarcina **SC x SA** accesorii aferente TVA calculate pe perioada 18.11.2009-15.12.2012 în suma totală de x lei, respectiv:

- x lei - dobânzi/majorări de întârziere pe perioada 18.11.2009 -13.12.2012;
- 4.250 lei - penalități de întârziere pe perioada 18.11.2009-15.12.2012.

Baza de calcul a accesoriilor aferente TVA în suma totală de x lei o constituie TVA suplimentară de plată în suma de x lei stabilită prin majorarea TVA colectată pe perioada noiembrie-decembrie 2007 cu suma de x lei deoarece nu s-au respectat prevederile art.160 alin.(2) lit.c) și alin (5) din Legea nr.571/2003 și neacordarea dreptului de

deducere in perioada noiembrie 2007- februarie 2009 pentru TVA in suma de x lei inscrisa in facturi emise de furnizori radiati.

Perioada supusa verificarii prin raportul de inspectie fiscala nr.x/23.01.2013 a fost 01.11.2007-31.07.2012 si s-au analizat urmatoarelor deconturi:

1.- deconturile cu suma negativa cu optiune de rambursare pentru care a fost aprobata rambursarea TVA cu control ulterior, respectiv:

-DNOR nr.x/20.08.2009 aferent lunii iulie 2009 pentru care a beneficiat de rambursarea soldului TVA in suma de **x** lei prin decizia de rambursare nr.x/**18.11.2009**, suma ce a fost compensata cu obligatii fiscale scadente si neachitate, conform Notei privind compensarea obligatiilor fiscale nr.x/03.12.2009 (compensare efectuata la data de 20.08.2009);

-DNOR nr.x/21.01.2010 aferent lunii decembrie 2009 pentru care a beneficiat de rambursarea soldului TVA in suma de **x** lei prin decizia de rambursare nr. x/17.02.2010, suma ce a fost compensata cu obligatii fiscale scadente si neachitate, conform Notei privind compensarea obligatiilor fiscale nr. x/04.03.2010 (compensare efectuata la data de 21.01.2010);

2.- decontul cu suma negativa cu optiune de rambursare DNOR nr.x/25.07.2012 aferent lunii iunie 2012 cu control anticipat pentru suma solicitata de x.

Impotriva debitoarei **SC x SA** a fost deschisa procedura insolventei in baza art.33 alin.(6) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei prin sentinta comerciale nr.x din data de **24.03.2010** pronuntata de Tribunalul Bucuresti Sectia a VII a comerciala in dosarul nr.x/3/2010.

In data de 14.05.2012 instanta a dispus confirmarea planului de reorganizare prin sentinta civila nr.x pronuntata de Tribunalul Constanta –Sectia a II a civila.

Contestatarul considera ca nu datoreaza accesoriile stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013 ce au fost calculate pe perioada anterioara si ulterioara datei de deschidere a procedurii de insolventa.

In drept, in ceea ce priveste modalitatea de calcul a accesoriilor care fac obiectul acestei contestatii, prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

"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.

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010 aprobata prin Legea nr.46/2011:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere".

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

„(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

” Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Referitor la accesoriile datorate de debitori în cazul deschiderii procedurii insolvenței, art. 122¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare anterior datei de 17.09.2011) prevede următoarele:

”Art. 122¹ -Dobânzi și penalități de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolvenței.

Pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței nu se datorează și nu se calculează dobânzi și penalități de întârziere după data deschiderii procedurii insolvenței”.

Punere în aplicare art. 122¹ prin Ordin 1537/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 :

1.În sensul art. 122¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art. 45 din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare:

- începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.

Începând cu data de 17.09.2011, prin OG nr.29/2011 a fost modificat art. 122¹ din OG nr.92/2003 după cum urmează:

„Art. 122¹ În cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii care reglementează această procedură.”

Astfel, dispozițiile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței prevad:

” Art. 41. - (1) Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), creanțele garantate se înscriu în tabelul definitiv până la valoarea garanției stabilită prin evaluare, dispusă de administratorul judiciar sau de lichidator. În cazul în care valorificarea activelor asupra cărora poartă garanția se va face la un preț mai mare decât suma înscrisă în tabelul definitiv sau definitiv consolidat, diferența favorabilă va reveni tot creditorului garantat, chiar dacă o parte din creanța sa fusese înscrisă drept creanță chirografară, până la acoperirea creanței principale și a accesoriilor ce se vor calcula.

(3) În cazul în care se confirmă un plan de reorganizare, dobânzile, majorările ori penalitățile de orice fel sau cheltuielile accesorii la **obligățiile născute ulterior datei deschiderii procedurii generale se achită în conformitate cu actele din care rezultă și cu prevederile programului de plăți.** În cazul în care planul eșuează, prevederile alin. (1) și (2) se aplică corespunzător pentru calculul accesoriilor cuprinse în programul de plăți, la data intrării în faliment.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate se retine ca pana la data intrarii in vigoare a OG nr.29/2011 nu se datorau dobânzi și penalități de întârziere dupa data deschiderii procedurii insolventei pentru creantele fiscale indiferent de momentul nasterii lor, iar dupa intrarea in vigoare a ordonantei, debitorii carora li s-a deschis procedura insolventei datoreaza dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii speciale care reglementeaza procedura insolventei.

Raportat la dispozițiile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „**dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza**”, iar potrivit art.111 alin.(1) din acelasi act normativ „creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le guverneaza (...)”, putem concluziona ca prin decizia de impunere se modifica actul (titlul) initial de stabilire a cuantumului creantei fiscale care s-a nascut si a avut scadenta la o data anterioara efectuarii inspectiei fiscale.

Avand in vedere ca, deciziile de impunere prin care se stabilesc impozite, emise in cadrul procedurilor de inspectie fiscala, reprezinta acte prin care se modifica impozite stabilite, in baza legii, de contribuabil si individualizate in declaratiile fiscale prin care acestia sunt obligati sa le depuna la organele fiscale, aceste diferente reprezinta modificari ale creantelor individualizate anterior inspectiei si nascute in conformitate cu regulile mai sus mentionate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea a beneficiat de rambursarea anticipata (cu control ulterior) pentru TVA in suma totala de x lei solicitata prin deconturile cu suma negativa cu optiune de rambursare nr.x/20.08.2009 (x lei) si nr.x/21.01.2010 (x lei), sume din care s-au compensat la data de 20.08.2009 si respectiv 21.01.2010 obligatiile fiscale scadente si neachitate.

Urmare verificarii ulterioare a deconturilor nr.x/20.08.2009 si nr.x/21.01.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr.x/23.01.2013, o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei (din perioada 01.11.2007-31.07.2009) asupra careia s-au calculat accesorii aferente in suma de x lei pentru perioada 18.11.2009-15.12.2012. Astfel, creanta fiscala s-a nascut anterior intrarii in insolventa, asa cum prevede art.23 coroborat cu art.111 din Codul de procedura fiscala.

Fata de prevederile legale invocate, de documentele existente la dosarul cauzei si avand in vedere ca **SC x SA** a intrat in insolventa incepand cu data de 24.03.2010, societatea datoreaza accesoriile pana la data intrarii in insolventa.

Cu privire la speta supusa solutionarii, Serviciul solutionare contestatii a solicitat in temeiul art.213 din Codul de procedura fiscala punct de vedere directiei de specialitate din ANAF, care prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr.x/30.06.2014 mentioneaza:

„In ceea ce priveste perioada verificata de inspectia fiscala, atat timp cat ea este anterioara datei deschiderii procedurii, in mod corect, organele fiscale au calculat obligatii fiscale pana la data deschiderii procedurii, respectiv pana la 24.03.2010.

Referitor la data la care se calculeaza accesoriile pentru diferentele de TVA stabilite in urma verificarii deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare solutionate cu control ulterior, apreciem ca, obligatiile fiscale accesorii se vor calcula de la data incasarii sumei aprobate la rambursare sau de la data compensarii eventualelor obligatii fiscale de plata neachitate din sumele incasate necuvenit.”

Din raportul de inspectie fiscala nr. x/23.10.2013 rezulta ca organul fiscal a calculat majorari/dobanzi de intarziere pe perioada 18.11.2009-15.12.2012, astfel:

- 18.11.2009-30.09.2010 – 318 zile x 0.05% x 28.334 lei = x lei;
- 01.10.2010-15.12.2012 – 807 zile x 0.04% x 28.224 lei = x lei.

Avand in vedere faptul ca pana la 24.03.2010, societatea datoreaza majorari/dobanzi de intarziere, aceasta datoreaza suma de x lei ($x \times 127 \times 0.05\%$).

De asemenea, se retine ca de la data scadentei debitului in suma de x lei, respectiv 18.11.2009 si pana la data deschiderii procedurii 24.03.2010 s-au scurs mai mult de 90 de zile, iar potrivit art. 120¹ lit. a) din Codul de procedura fiscala nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse numai in situatia in care stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, iar in speta in cauza organele fiscale au aplicat in mod legal prevederile art. 120¹, lit. c) din Codul de procedura fiscala, nivelul penalității de întârziere fiind de 15% din obligațiile fiscale principale neachitate pana la data procedurii insolventei.

Motivatia contestatarei potrivit careia nu datoreaza accesorii pana la data deschiderii procedurii insolventei intrucat baza de calcul a accesoriilor a fost stabilita gresit, in sensul ca stabilirea unei baze suplimentare pentru TVA in suma de x lei trebuia sa conduca la diminuarea TVA de recuperat lunar ulterior celei de plata dupa cum este prezentat in anexa intocmita de aceasta pe perioada decembrie 2007-iunie 2012 si depusa la contestatie, nu poate fii retinuta intrucat :

Art.147³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , stabileste modalitatea de calcul a TVA de plata ori a sumei negative de taxa, dupa caz. Potrivit dispozitiilor acestui articol, invocat de contestatara la pct.B, la determinarea soldului taxei de plata ori a soldului sumei negative a taxei ce va fi in scris in decontul de taxa prevazut la art. 156² din acelasi act normativ, persoana impozabila trebuie sa faca prin decont regularizarile de taxa.

Daca taxa de plata cumulata este mai mare decat suma negativa a taxei cumulata, rezulta un sold de taxa de plata in perioada fiscala de raportare. Daca suma negativa a taxei cumulata este mai mare decat taxa de plata cumulata, rezulta un sold al sumei negative a taxei in perioada de raportare.

Aceasta regularizare face parte din mecanismul de determinare a soldului TVA de plata ori a soldului sumei negative a taxei si nu constituie o recunoastere a dreptului de creanta a persoanei impozabile asupra bugetului de stat, motiv pentru care a si fost denumita de legiuitor suma negativa a taxei si nu TVA de rambursat ori de recuperat.

Astfel, din punct de vedere al calculului obligatiilor fiscale accesorii, trebuie avute in vedere urmatoarele:

- potrivit prevederilor art. 119-120 din OG nr.92/2003, pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta se calculeaza si se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv;

- in temeiul art.24 din acelasi act normativ „creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege”.

In ceea ce priveste data exigibilitatii sumei negative a TVA nu poate fi vorba despre exigibilitatea unei sume negative de TVA fara optiune de rambursare, intrucat Codul de procedura fiscala a consacrat acest termen ca fiind data la care opereaza de drept compensarea. Ori, tinand cont de faptul ca decontul cu suma negativa de TVA fara optiune de rambursare (respectiv deconturile de TVA invocate de contestatara aferente perioadei decembrie 2007-iunie 2012) nu reprezinta si cerere de rambursare, din suma negativa de TVA fara optiune de rambursare nu se pot constata compensari intrucat suma negativa de TVA fara optiune de rambursare nu este certa si nici exigibila. In sprijinul celor invocate, la art.116 alin.(4) din OG nr.92/2003 valabil pana la 01.10.2010, se preciza clar faptul ca organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de cate ori constata existenta unor creante reciproce, cu exceptia sumelor negative din deconturile de TVA fara optiune de rambursare.

In cazul in care organul de inspectie fiscala constata, pe baza regulilor din Codul fiscal, ca informatiile inscrise intr-un decont de TVA nu corespund situatiei fiscale reale, acesta poate sa stabileasca diferente pozitive sau negative de TVA fata de cele declarate de contribuabil, in cazul in speta o diferenta in plus in suma de x lei stabilita in luna ianuarie 2013 fata de obligatiile aferente perioadei 01.11.2007-31.07.2009. In acest fel, creantele reprezentand diferente, devin certe si lichide prin decizia de impunere emisa de organul fiscal. Ca urmare suma de plata stabilita prin decizie nu mai intra in mecanismul de regularizare.

Astfel, prin sustinerea contestatarei, aceasta si-a exprimat intentia de a compensa, in calitate de debitoare, suma de x lei datorata si pentru care s-au calculat obligatiile de plata accesorii, cu creanta reprezentand TVA de restituit de la buget (soldul negativ al TVA din perioadele ulterioare de raportare), ori se retine ca potrivit prevederilor **art. 116 alin.(1) din O.G. nr. 92/24.12.2003** privind Codul de procedura fiscala, actualizata, mai sus citate, prin compensare se sting creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice 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.**

Efectuarea compensarii obligatiilor fiscale se face la solicitarea contribuabilului sau din oficiu de catre organul fiscal, inasa numai atunci cand se constata existenta unor creante reciproce intre agentul economic si bugetul de stat, **aceasta din urma situatie rezultand cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale.**

Prin urmare, se retine ca existenta creantei reprezentand TVA de rambursat de la bugetul de stat este confirmata doar de organele de inspectie fiscala cu ocazia efectuării verificării.

Astfel, pana la data finalizarea inspectiei fiscale, suma de x lei lei nu reprezinta o creanta certa, lichida si exigibila pentru societate si ca atare, nu pot fi efectuate compensarile solicitate de societate.

In sustinerea celor de mai sus sunt si prevederile **art. 1145 din Codul civil**, care precizeaza: **"Compensatia n-are loc decat intre doua datorii care deopotriva au ca obiect o suma de bani, o cantitate oarecare de lucruri fungibile de aceeasi specie si care sunt deopotriva lichide si exigibile".**

In ceea ce priveste diferentele suplimentare de TVA de plata stabilite in urma inspectiei fiscale (in cazul in speta pe perioada 01.11.2007-31.07.2009) sunt incidente si dispozitiile Instructiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată aprobate prin OMFP nr. 35/2007 care stabilesc ca nu se inscriu in decont **"diferențele de taxă pe valoarea adăugată de plată constatate de organele de control, pentru care nu este reglementată includerea în decont"**.

Astfel, pct.82 alin.(8) din Normele metodologice date in aplicarea art.160 din Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004 (modificata in 26.05.2009) prevede urmatoarele:

“ 82- **(8)** În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru operațiunile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și **înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.** În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar achizițiile sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro-rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro-rata din perioada curentă.”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor mai sus citate, diferențele de taxă pe valoarea adăugată de plată constatate de organele de control cu ocazia inspectiei fiscale nu se cuprind in decontul de TVA 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 efectuat, respectiv in cazul in speta in decontul lunii ianuarie 2013 a corectiilor aferente lunilor noiembrie si decembrie 2007.

Asa cum rezulta din situatia prezentata, societatea se retine ca debitul in suma de x lei reprezentand TVA suplimentar de plata ce reprezinta baza de calcul a accesoriilor stabilite prin decizia nr.x/23.01.2013 a luat nastere inainte de deschiderea procedurii de insolventa si nu a fost contestat de aceasta, astfel ca in lipsa anularii, desfiintarii sau modificarii acestui titlu de creanta cu privire la TVA in suma de x lei, contestatara datoreaza debitul stabilit si implicit si accesoriile aferente in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

In ceea ce priveste perioada verificata de inspectia fiscala, atat timp cat ea este una anterioara datei deschiderii procedurii, in mod corect, organele fiscale au calculat obligatii fiscale accesorii pentru debitele neachitate la termenele de scadenta pana la data deschiderii procedurii, respectiv pana la data de 24.03.2010, in suma totala de x lei (x lei cu titlu de dobanzi de intarziere si x cu titlu de penalitati de intarziere) suma pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Perioada 25.03.2010-15.12.2012 reprezinta perioada ulterioara datei deschiderii procedurii (potrivit sentintei comerciale nr.x din data de 24.03.2010 pronuntata de Tribunalul Bucuresti Sectia a VII- a comerciala in dosarul nr.x/3/2010) astfel incat accesoriile calculate pe perioada ulterioara datei deschiderii procedurii nu se datoreaza in conditiile reglementate de art. 122¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare in forma anterioara datei de pana la 17.09.2011.

Ca urmare, contestatara nu datoreaza pentru aceasta perioada dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de x lei calculate astfel:

-28.334 x 0.05 x 191 zile (24.03.2010-30.09.2010)= x lei;

- 28.334 x 0.04 x 807 zile (01.10.2010-15.12.2012)= x lei.

Fata de cele retinute urmeaza a se admite contestatia formulata pentru suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA nascuta anterior calculate ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, stabilite prin Deciza de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.23, art.111, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 122¹, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.23, art. 41 si art.64 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei,

DECIDE

1.Respinge in parte ca neintemeiata, contestatia formulata de **SC x SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013, emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul inspectie fiscala 3, prin care organele fiscale au stabilit in sarcina acesteia accesorii aferente TVA in pentru suma de **x lei**.

2. Admite in parte contestatia formulata pentru accesorii aferente TVA in pentru suma de **x lei** si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/23.01.2013.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bucuresti.