

ROMÂNIA  
 Înalta Curte de Casație și Justiție  
 Secția Unite  
 Întrare dosare 212 nr. 22  
 Anul 2025 luna 11 ziua 20

Căndu

ROMÂNIA



## CURTEA DE APEL BRAȘOV

Cabinetul Președintelui

Nr. 661/39/2025 din 17 noiembrie 2025

Către

## ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În temeiul dispozițiilor art. 514 Cod procedură civilă și art. 18 alin. (2) din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea Secției pentru judecatori a Consiliului Superior al Magistraturii nr. 3243/2022, vă solicităm să vă pronunțați asupra următoarei probleme de drept soluționate diferit de instanțele judecătorești:

**„Dacă este prescriptibil sau nu dreptul contribuabilului la reportarea soldului sumei negative a TVA în decontul de TVA aferent perioadelor fiscale următoare.”**

Vă înaintăm copia hotărârii colegiului de conducere al Curții de Apel Brașov nr. 88/5 noiembrie 2025 și materialul constituit în legătură cu chestiunea de drept ce face obiectul sesizării, potrivit opisului de documente anexat.

Cu deosebită considerație,

Președintele Curții de Apel Brașov  
 Judecător Daniela Nițuleasa



Grefier,  
 Lucica Gogiu

CURTEA DE APEL BRAȘOV  
Colegiul de conducereHOTĂRÂREA nr. 88  
din 5 noiembrie 2025MAJORITATE  
ADJUNCT

Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, convocat și întrunit în ședința din 5 noiembrie 2025 în conformitate cu prevederile art. 7 alin. 1 lit. s și art. 19 alin. 1 și 2 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii nr. 3243/2022, a analizat referatul întocmit de președintele secției contencios administrativ și fiscal pentru sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu un recurs în interesul legii asupra unei probleme de drept soluționată diferit de instanțele judecătorești, privind următoarea chestiune de drept „*Dacă este prescriptibil sau nu dreptul contribuabilului la reportarea soldului sumei negative a TVA în decontul de TVA aferent perioadelor fiscale următoare.*”

**Problema de drept** ce a creat practica judiciară divergentă vizează caracterul prescriptibil al dreptului contribuabilului la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare (cu observația că, deși dispozițiile analizate au fost, într-o opinie, cele ale art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar, în altă opinie, cele ale art. 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, reglementarea analizată este identică din punct de vedere al conținutului normei juridice).

În cadrul întâlnirii trimestriale de practică neunitară din 14 martie 2025 în materia contenciosului administrativ și fiscal la nivelul Curții de Apel Brașov, nu a fost întrunită unanimitatea opiniilor exprimate de judecătorii participanți, fiind identificate hotărâri judecătorești definitive prin care aceeași problemă de drept a fost soluționată diferit, iar în urma supunerii la vot, cu majoritatea membrilor prezenți, s-a adoptat soluția că dreptul la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare nu este prescriptibil.

Prin urmare, s-a decis inițierea unei corespondențe cu celelalte curți de apel pentru a constata orientările jurisprudențiale la nivel național, în vederea promovării unui eventual recurs în interesul legii.

În urma corespondenței purtate cu celelalte curți de apel a rezultat că, la nivel național, instanțele de judecată au practică neunitară sub acest aspect.

**Legislație incidentă:**

- **art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:** „Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153

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

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>.

(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. 156<sup>2</sup>, 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.

(4<sup>1</sup>) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, 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.

art. 147<sup>1</sup> Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă: „(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

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

**- art. 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:** „Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.

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

depunerii decontului. Prin excepție, diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă rezultată în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), nu se preiau în decontul de taxă:

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

b) sumele reprezentând taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.”

**- art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:** „Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

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

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili

obligatii fiscale s-a implinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii”.

### **Orientările practicii și argumentele expuse în susținerea fiecăreia:**

Verificând jurisprudența instanțelor de judecată, la nivel național, s-a constatat existența unei practici neunitare. Au fost identificate hotărâri definitive pronunțate de alte curți de apel, din analiza cărora rezultă că în problema juridică anterior expusă s-au conturat două opinii:

1. **Într-o primă opinie**, se consideră că dreptul la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare **nu este prescriptibil**, deoarece reglementarea acestui drept nu stabilește exercitarea lui într-un anumit termen.

Astfel, s-a reținut că operațiunea reportării este diferită de cea a rambursării TVA, iar dispozițiile legale incidente nu reglementează prescriptibilitatea operațiunii de reportare, astfel că s-a considerat că dreptul la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare nu este prescriptibil.

În această opinie s-a reținut că, din modalitatea în care este reglementată opțiunea reportării soldului sumei negative TVA în decontul perioadei fiscale următoare, nu rezultă că, odată aleasă această opțiune, aceasta determină nașterea unui drept de creanță în condițiile art. 21 alin. (1) și (2) lit. a) și art. 135 din OG nr. 92/2003.

Din interpretarea dispozițiilor art. 147<sup>3</sup> alin. (1)-(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a reținut că legiuitorul a lăsat persoanei impozabile opțiunea privind modalitatea de regularizare a soldului sumei negative de TVA din perioada fiscală de raportare, aceasta putând fie să solicite rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală respectivă (prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare), fie să reporteze soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare, aceasta fiind opțiunea contribuabilului, în speță, iar acest drept la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare nu este prescriptibil, astfel că nu se impune stabilirea de TVA suplimentar.

În această opinie, s-a reținut că art. 135 din O.G. nr. 92/2003, care se coroborează cu prevederile art. 68 din O.G. nr. 92/2003, legiuitorul a prevăzut un termen de prescripție al dreptului contribuabilului de a solicita restituirea sau compensarea creanțelor fiscale (drept de creanță care însă nu este solicitat de contribuabil), însă legiuitorul nu a prevăzut un termen de prescripție pentru reportarea soldului sumei negative a TVA.

S-a mai reținut că acest mecanism conduce, în special în cazul rambursărilor de TVA, la depersonalizarea sumelor care intră în componența soldului sumei negative de TVA, sumele putând proveni din perioade fiscale foarte diferite și din ani diferiți.

Totodată, în acest context, sistemul instituit de legiuitor determină ca în ce privește prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA, în ipoteza în care sumele au fost reportate perioade mai îndelungate de timp, faptul că acest drept nu se consideră prescris în condițiile în care persoana impozabilă face dovada că a realizat achiziții sau livrări /prestări servicii în cursul perioadelor fiscale anterioare solicitării.

Astfel, singura situație în care s-ar justifica prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA ar fi cazul în care o persoană impozabilă nu realizează nici un fel de achiziții și nici livrări/prestări o perioadă de circa 5 ani (perioada de prescripție), reportând în tot acest timp aceeași sumă negativă de TVA și persoana impozabilă solicită, după expirarea perioadei de prescripție, rambursarea acestei sume.

Această opinie a fost comunicată de **Curtea de Apel Alba Iulia, Curtea de Apel Bacău, Curtea de Apel Constanța și Curtea de Apel Timișoara** și, totodată, a fost identificată și la nivelul **Curții de Apel Brașov**;

### **Practică judiciară:**

- Decizia nr. 620/R/23.10.2024, pronunțată de Curtea de Apel Brașov în dosarul nr. 2059/62/2023;

- Decizia nr. 496/25.09.2023, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosarul nr. 2361/85/2021;

- Sentința nr. 70/22.02.2024 pronunțată de Tribunalul Bacău – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, definitivă prin decizia nr. 604/20.06.2024, pronunțată de Curtea de Apel Bacău în dosarul nr. 3142/110/2022;

- Decizia nr. 381/CA/24.03.2022, pronunțată de Curtea de Apel Constanța în dosarul nr. 1648/118/2019\*;

- Sentința nr. 628/04.07.2022 pronunțată de Tribunalul Timiș – Secția de contencios administrativ și fiscal, definitivă prin decizia nr. 276/13.03.2023 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosarul nr. 64/30/2022.

**Într-o a doua opinie**, se consideră că dreptul la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare **este prescriptibil**, deoarece normele juridice care reglementează sancțiunea prescripției dreptului contribuabilului de a cere restituirea creanțelor fiscale sunt de aplicabilitate generală.

Astfel, s-a reținut că, în situația în care contribuabilul nu a solicitat rambursarea sau compensarea soldului negativ de TVA, ci a reportat acest sold în deconturile perioadelor fiscale următoare, organul fiscal poate să constate, în cadrul inspecției fiscale, caracterul prescris al creanței fiscale reprezentând suma negativă a TVA, deoarece normele juridice care reglementează sancțiunea prescripției dreptului contribuabilului de a cere restituirea creanțelor fiscale sunt norme de aplicabilitate generală.

Chiar dacă art. 303 din Legea nr. 227/2015 (normă identică celei din art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 sub aspectele analizate) nu cuprinde o reglementare de limitare, în timp, a dreptului contribuabilului de a reporta soldul negativ de TVA, acest aspect nu poate fi interpretat ca o excepție de la aplicarea termenului de prescripție pentru dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale, deoarece excepțiile trebuie să fie expres prevăzute de lege, pentru a putea bloca aplicarea unui principiu cu aplicabilitate generală. Or, omisiunea legiuitorului de a insera un termen limită pentru a efectua reportarea soldul negativ de TVA nu poate avea semnificația că acest drept poate fi exercitat la infinit, cu negarea termenelor de prescripție pentru recuperarea creanțelor fiscale, deoarece o astfel de interpretare ar afecta principiului securității juridice, principiu consacrat în jurisprudența CJUE (a se vedea hotărârea pronunțată de CJUE la data de 26 aprilie 2018 în cauza C-81/17, paragraful 38 – „(...) posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (...))”.

În plus, imposibilitatea de recuperare acestei sume, ca urmare a aplicării sancțiunii prescripției, este expres prevăzută de art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 219 din Legea nr. 207/2015.

Această opinie a fost comunicată de, **Curtea de Apel București, Curtea de Apel Cluj și a fost identificată și la nivelul Curții de Apel Brașov.**

#### **Practică judiciară:**

- Decizia nr. 773/R/20.12.2024, pronunțată de Curtea de Apel Brașov în dosarul nr. 1449/62/2023 (opinia majoritară);

- Decizia nr. 3444/18.09.2017, pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 4440/3/2015;

- Decizia nr. 6399/19.11.2018, pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 30887/3/2017;

- Decizia nr. 245/06.02.2024, pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 34474/3/2022;

- Decizia nr. 689/09.03.2023, pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 2047/3/2021;

- Decizia nr. 803/28.03.2025, pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 16344/3/2023 (neredactată la data prezentului referat);
- Decizia nr. 74/29.01.2025, pronunțată de Curtea de Apel Cluj în dosarul nr. 2093/100/2023;
- Decizia nr. 268/04.03.2024, pronunțată de Curtea de Apel Cluj în dosarul nr. 2077/117/2023;
- sentința nr. 1405/22.05.2024, pronunțată de Tribunalul Cluj în dosarul nr. 5263/117/2023, nerecurată.

Următoarele curți de apel nu au comunicat practică judiciară: Curtea de Apel Craiova, Curtea de Apel Galați, Curtea de Apel Iași (care a comunicat doar opinia teoretică a Tribunalului Iași, în sensul celei de-a doua opinii), Curtea de Apel Oradea, Curtea de Apel Pitești (care a comunicat doar opinia teoretică a Tribunalului Vâlcea, în sensul celei de-a doua opinii), Curtea de Apel Ploiești, Curtea de Apel Târgu Mureș și Curtea de Apel Suceava.

În vederea unificării practicii la nivelul secției contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Brașov, **această temă a fost propusă pentru dezbateri la întâlnirea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal din cadrul Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel din perioada 2-3 octombrie 2025**, soluția formatorului INM fiind:

*„Problema de practică neunitară sesizată privește regimul juridic al dreptului de deducere a TVA sub aspectul prescripției extinctive, în ipoteza în care contribuabilul optează pentru reportarea soldului sumei negative a TVA în decontul de TVA aferent perioadelor fiscale următoare.*

*Potrivit art. 135 din Codul de procedură fiscală anterior (OG nr. 92/2003), dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.*

*În mod similar, art. 219 din Codul de procedură fiscală actual (Legea nr. 207/2015) prevede că dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.*

*În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă, art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din OG nr. 92/2003 și art. 301 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 conțin prevederi identice, în sensul că 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, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere.*

*Conform art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din OG nr. 92/2003, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

*În mod corespunzător, art. 301 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 prevede că, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a*

*dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.*

*Articolele art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, vizate de problema de drept propusă de Curtea de Apel Brașov, au ca obiect de reglementare rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, prin intermediul deconturilor cu sumă negativă de TVA.*

*În esență, prin decontul de taxă, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele 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.*

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

*Prin urmare, legea [art. 147<sup>3</sup> alin. (6) din Legea nr. 571/2003 și art. 303 alin. (7) din Legea nr. 227/2015] conferă persoanelor impozabile, înregistrate în scopuri de TVA, un drept de opțiune între a 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 în acest caz și cerere de rambursare, pe de o parte, și a reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare, pe de altă parte.*

*Aceste două opțiuni puse la îndemâna contribuabilului reprezintă, în esență, manifestări de voință în exercitarea dreptului de deducere a TVA și ar trebui să aibă un regim juridic unitar în ceea ce privește prescripția extinctivă a acesteia. Or, pentru exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă, în ipoteza în care acesta nu a fost exercitat în perioada de referință (perioada fiscală de declarare), ci ulterior acesteia, art.147<sup>1</sup> alin. (2) din OG nr. 92/2003 și art. 301 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 fac referire la încadrarea în termenul general de prescripție în materie fiscală.*

*În acest context, cu toate că dispozițiile legale cuprinse în art. 147<sup>3</sup> alin. (6) din Legea nr. 571/2003 și art. 303 alin. (7) din Legea nr. 227/2015, ce instituie posibilitatea de raportare a TVA de recuperat în decontul de taxă aferent perioadei următoare, nu prevăd un termen limită până la care se poate efectua această operațiune, devin incidente dispozițiile generale în materie de prescripție a dreptului contribuabilului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de art. 135 din O.U.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și în art. 219 din Legea nr. 207/2015.*

*Interpretarea contrară ar permite o eludare a dispozițiilor cu caracter general incidente în materia prescripției restituirii creanțelor fiscale și ar afecta securitatea raporturilor de drept fiscal, prin prelungirea sine die a unei situații de incertitudine fiscală sub aspectul TVA.*

*Această concluzie rezultă și din jurisprudența CJUE în materie, care a statuat că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA fără limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. ( C-533/16, C-81/17 )”.*

**Soluția care a fost propusă de formatorul INM, respectiv „Exercitarea dreptul de deducere a TVA prin decontul de taxă este supusă termenului de prescripție prevăzut în art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală anterior și în art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în situația în care contribuabilul a optat pentru reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare” a**

fost adoptată însă doar cu majoritate de voturi, fiind diferită de soluția majoritară acceptată la nivelul secției contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Brașov.

Având în vedere cele expuse, este evident că această problemă de drept a primit o soluționare diferită din partea instanțelor judecătorești, motiv pentru care, fiind îndeplinite dispozițiile art. 514 Cod procedură civilă și ale art. 18 alin. (2) din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii nr. 3243/2022, se impune exercitarea atribuțiilor de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru promovarea unui recurs în interesul legii, pentru ca, printr-o decizie obligatorie, să se stabilească modul unitar de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale menționate.

Opinia majoritară a colegiului de conducere al acestei instanțe este în sensul **opinieii 2**, respectiv că dreptul la reportarea soldului sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare **este prescriptibil**, deoarece normele juridice care reglementează sancțiunea prescripției dreptului contribuabilului de a cere restituirea creanțelor fiscale sunt de aplicabilitate generală.

Din verificarea site-ului Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a constatat că această chestiune nu a fost dezlegată anterior de instanța supremă prin mecanismul instituit de art. 519 Cod de procedură civilă, jurisprudența instanțelor nu a fost unificată pe calea prevăzută de art. 514 și următoarele din Codul de procedură civilă, iar la acest moment nu este înregistrată o cerere de recurs în interesul legii sau o cauză privind dezlegarea unor chestiuni de drept cu acest obiect.

În consecință, colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, cu unanimitate de voturi,

#### **H O T Ă R Ă Ș T E :**

Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu solicitarea de a se pronunța asupra următoarei probleme de drept constatate la nivelul secției contencios administrativ și fiscal din cadrul Curții de Apel Brașov ca fiind soluționată diferit de instanțele judecătorești: „***Dacă este prescriptibil sau nu dreptul contribuabilului la reportarea soldului sumei negative a TVA în decontul de TVA aferent perioadelor fiscale următoare.***”

Adoptată astăzi, 5 noiembrie 2025.

**Președintele colegiului de conducere :**  
Judecător Daniela Niculeasa – Președintele Curții de Apel Brașov

2025.11.05  
CURTEA DE APPEL  
BRAȘOV