



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc 271/04.04.2012

privind soluționarea contestației formulate de

ÎNTRERINDEREA FAMILIALĂ X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr. dg/.../18.01.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleiași instituții cu privire la contestația formulată de **ÎNTRERINDEREA FAMILIALĂ X**, cod unic de înregistrare RO..., cu domiciliul fiscal în localitatea ..., comuna ..., jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. F..., prin adresa nr.AIF/... din 26.01.2012, înregistrată la instituția noastră sub nr. dg/... din 26.01.2012.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr....din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din 30.12.2011.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către d-l X, și poartă amprenta ștampilei **ÎNTRERINDERII FAMILIALE X**, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 04.01.2012 și data depunerii contestației, 18.01.2012, aceasta fiind înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub

nr.dg/... din 18.01.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. aif/... din 20.01.2012.

Contestația este însoțită de Referatul nr. AIF/1624 din 26.01.2012 privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune menținerea Deciziei de impunere nr.... din 30.12.2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ X contestă obligațiile fiscale în sumă totală de **S** lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și accesoriile aferente în sumă de s lei, stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. ... din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din 30.12.2011, motivând în susținerea cauzei următoarele:

La calculul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată nu s-a ținut cont de TVA de recuperat în sumă de 6.910 lei din perioada 01.01.2009 - 30.09.2009, perioadă rămasă neverificată între două inspecții fiscale efectuate: cea anterioară a cuprins perioada 01.01.2005 - 31.12.2008, iar ultima a început cu data de 01.10.2009, fapt pentru care consideră că suma stabilită ca fiind datorată nu este corectă și ca urmare, contestă atât debitul cât și accesoriile aferente stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, urmarea inspecției fiscale efectuate la **ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ X** pentru perioada 01.10.2009 – 30.09.2011, au constatat că aceasta nu a înregistrat în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent trim. IV/2009 suma de s lei și trim. I/2010 suma de s lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, precum și faptul că în perioada supusă verificării aceasta a făcut unele corecții în jurnalele pentru cumpărări, dar aceste corecții nu au fost evidențiate și în deconturile depuse.

Invocând ca motiv de drept art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.... din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din 30.12.2011 diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de s lei și accesoriile aferente în sumă de s lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.10.2009 – 30.09.2011.

Cauza supusă soluționării este dacă, legal, ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ X datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și accesoriile aferente în sumă de s lei, în condițiile în care din Decizia de impunere nr.... din 30.12.2011 și din Raportul de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011 nu se poate determina proveniența acestei sume și în condițiile în care contestatoarea susține faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere înregistrările din perioada necuprinsă la verificare care au influență asupra sumei stabilite de plată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011 faptul că **ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ X** a mai fost supusă inspecției fiscale pentru perioada 01.05.2005 – 30.09.2009, urmarea căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. aif C/... din 25.03.2009, fapt pentru care au procedat la verificarea perioadei 01.10.2009 - 30.09.2011.

În perioada supusă inspecției fiscale au consemnat în Raportul de inspecție fiscală faptul că au constatat că **ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ UNTU VASILE** nu a înregistrat în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent trim. I/2010 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de 11.176 lei.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală au consemnat faptul că „*agentul economic are de plată TVA, situația fiind detaliată în tabelul de mai jos.*”, tabel din care nu rezultă de unde provine diferența de s lei.

Prin Decizia de impunere nr.... din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o

formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011, au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de s lei și accesoriile aferente în sumă de s lei, urmare a neînregistrării în decontul de TVA aferent trim. IV din anul 2009 suma de s lei precum și a neînregistrării unei livrări în decontul de TVA aferent trim. I 2010 în sumă de s lei, a unor corecții care s-au făcut în jurnalele de cumpărări care de fapt nu se mai regăsesc și în deconturile de TVA aferente trim. I 2011 și trim. II 2011.

Contestatoarea consideră că suma stabilită ca fiind datorată nu este corectă susținând faptul că la calculul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată nu s-a ținut cont de TVA de recuperat în sumă de s lei rezultată din perioada 01.01.2009 - 30.09.2009, perioadă rămasă neverificată între două inspecții fiscale efectuate, în condițiile în care perioada supusă inspecției fiscale menționată în actul administrativ fiscal atacat a început cu data de 01.10.2009, iar cea anterioară a cuprins perioada 01.01.2005 - 31.12.2008.

În drept, la art. 156² și art. 158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Decontul de taxă

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.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

„ Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

ART. 158

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și

declarațiilor prevăzute la art. 156²-156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că persoana impozabilă are obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice, precum și să depună la organele fiscale competente un decont de taxă care să cuprindă suma taxei colectate și a taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere.

Totodată se reține și faptul că în cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile.

De asemenea, se reține faptul că, potrivit prevederilor art.105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

”(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

La art.109 alin.(1) din același act normativ se stipulează următoarele :

”(1) Rezultatul inspekției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspekției din punct de vedere faptic și legal.”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 357/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspekție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la CAP. III, precizează:

„Constatări privind obligațiile fiscale (cu excepția impozitului pe venit)

În acest capitol se vor înscrie constatările pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspekției fiscale.

[...]

3. constatări privind baza de impunere a obligației fiscale. Se va prezenta procedura de control utilizată, iar în cazul controlului prin sondaj se vor menționa lunile, operațiunile sau documentele selectate, urmărindu-se cuprinderea perioadelor de activitate semnificative pentru contribuabilul verificat.

În activitatea de inspecție fiscală se vor avea în vedere următoarele obiective minimale:

- verificarea realității declarațiilor fiscale în corelare cu datele din evidența contabilă și mai ales față de realitatea constatată în timpul verificărilor;

- verificarea modului de determinare a bazelor de impunere.

[...]

a) În cazul nerespectării prevederilor legale, pentru fiecare obligație fiscală se va înscrie motivul de fapt prin detalierea modului în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal o operațiune patrimonială și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

b) Precizarea temeiului de drept pentru faptele constatate se va face prin menționarea expresă a actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru fundamentarea legală a cazului constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta;

[...].”

Conform textelor de lege citate se reține că inspecția fiscală vizează analizarea tuturor stărilor de fapt raportate la prevederile legale fiscale aplicabile, iar rezultatul inspecției – Raportul de inspecție fiscală, conține constatările asupra stărilor de fapt încadrate și prevederile legale relevante pentru impunere.

Cu alte cuvinte, Raportul de inspecție fiscală conține constatările inspecției fiscale asupra activității economice desfășurate de contribuabil, așa cum este ea reglementată de legea fiscală.

Potrivit prevederilor art. 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

ART. 147¹

(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.”

Prin urmare, dacă contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere în perioada fiscală de declarare, acesta are posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. ... din 30.12.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au precizat doar faptul că **ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ X** nu a declarat prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent trimestrului I/2010 livrarea din factura seria IS WCI nr.... din 11.01.2010 în valoare de s lei cu TVA aferent de s lei.

Însă, conform Situației TVA pentru perioada 01.10.2009 - 30.09.2011 prezentată la pagina 4 din Raportul de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011 rezultă TVA stabilită suplimentar în sumă de s lei, fără să se precizeze în ce constă diferența constatată de la suma de s lei până la concurența sumei de s lei, respectiv motivul de fapt prin detalierea modului în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal o operațiune patrimonială și prezentarea consecinței fiscale și temeiul legal fiscal în baza căruia a stabilit taxa.

În Decizia de impunere nr. ... din 30.12.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au precizat la pct.5.2. faptul că au stabilit diferența de TVA în sumă de s lei „... *urmare a neînregistrării în decontul de TVA aferent trim. IV din anul 2009 (suma de s lei) precum și a neînregistrării unei livrări neînregistrată în decontul de TVA aferent trim. I 2010 în sumă de s lei, a unor corecții care s-au făcut în jurnalele de cumpărări care de fapt nu se mai regăsesc și în deconturile de TVA aferente trim.I 2011 și trim. II 2011, vezi jurnalul de cumpărări (trim.I 2011, TVA deductibil s-a redus de la s la s, iar tri.II 2011 TVA deductibil a fost redus de la s la s)*, fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de s lei, documentele justificative prezentate de societate, precum și modul de completare al acestora.

Se mai reține faptul că, inspecția fiscală anterioară pentru TVA, a fost consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr.aif/C/ ... din 06.05.2009 și nu în Raportul de inspecție fiscală nr. aif C/... din 25.03.2009, și a cuprins perioada 01.01.2009 – 31.03.2009, iar inspecția fiscală concretizată în Raportul de inspecție fiscală nr.... din 30.12.2011, în baza căruia s-a emis actul administrativ fiscal atacat, a cuprins perioada 01.10.2009 – 30.09.2011, astfel că a rămas neverificată perioada 01.04.2009 -30.09.2009, perioadă în care contestatoarea susține faptul că avea de recuperat TVA în sumă de s lei, dar care nu se regăsește în deconturile depuse pentru perioada respectivă.

În contextul celor menționate mai sus și având în vedere faptul că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organul de soluționare competent a situației de fapt și a temeiului de drept incident în cauză în perioada supusă verificării, se va face aplicarea dispozițiilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

„(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, dispune:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”,

cu precizarea că art.185 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmarea republicării și modificărilor și completărilor ulterioare a devenit art. 216 alin. (3).

Totodată în speță sunt aplicabile prevederile art.47 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage

desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac.”

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile art.218 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.”

Ca urmare, se va desființa Decizia de impunere nr. ... din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din 30.12.2011 pentru suma de s lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și pentru accesoriile aferente în sumă totală de s lei, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Iași - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, în termen de 30 zile de la comunicarea deciziei, printr-o altă echipă de control să reanalizeze situația și să emită o nouă decizie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art.1 Desființarea Deciziei de impunere nr. ... din 30.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din 30.12.2011, pentru suma totală de **S lei**, stabilită în sarcina **ÎNTRERINDERII FAMILIALE X**, reprezentând:

- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, cu excepția prevăzută la art.218 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale prevăzut la art.91 din același act normativ, o altă echipă de control să reanalizeze situația pentru aceeași perioadă și aceeași bază de impunere, și să emită o nouă decizie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie.

Art.2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**

4ex/22.03.2012