



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR.din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC ... SRL din loc ..., jud Valcea, CUI ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr... asupra contestației formulate **SC ... SRL, din loc** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr.

Contestația are ca obiect suma de **.... lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr.... și Raportul de Inspectie fiscala nr...., acte administrative întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de ... potrivit adresei de inaintare aflata in copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit ;
- lei majorari de întârziere aferente impozitului pe profit .

Contestația este semnată prin avocat, conform imputernicirii avocatale din data, existenta in copie la dosarul cauzei.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC ... SRL înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr. .., pentru suma totala de lei.

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr... si Raportul de inspectie fiscala nr. ..., motivand urmatoarele:

In perioada, aceasta a acordat personalului salariat care a efectuat transport international, diurna in suma totala de ... lei astfel:

- in anul 2005 suma de lei;
- in anul 2006 suma de lei;
- in anul 2007 suma de lei;
- in anul 2008 suma de lei;
- in ianuarie 2009 suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat ca cheltuielile cu diurna au depasit limita prevazuta de prevederile legale, adica de ori nivelul stabilit pentru institutiile publice.

Astfel, acestia au precizat in mod gresit ca in privinta activitatii de transport international diurna acordata salariatilor se calculeaza la nivelul de lei/zi (maxim de ... ori diurna stabilita pentru institutiile publice) considerand ca si temei legal OMFP 1817/2003.

Petenta precizeaza ca OMFP 1817/2003 nu se aplica salariatilor care efectueaza deplasari in afara tarii, in acest caz aplicandu-se dispozitiile HG nr.518/1995 , art.1.

Potrivit acestor dispozitii legale, in situatia in care deplasarea se face in afara tarii (Anglia) asa cum este speta in cauza, diurna legala, potrivit anexei la HG nr.518/1995, este in suma de 35 Euro , care poate ajunge ca deductibilitate pana la 87,5 Euro (35 Euro x 2,5 ori).

In aceste conditii, intrucat HG 518/1995 este singurul act normativ care reglementeaza cuantumul indemnizatiilor de deplasare a salariatilor in afara tarii, rezulta ca prevederile OMFP 1817/2003 ce au fost invocate de inspectorii fiscali in raportul de control nu-si gasesc aplicabilitatea in situatia data.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC SRL are sediul în municipiul .., .., județul Vâlcea, este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr....., cod fiscal si obiectul de activitate al societatii este " transport rutier de marfuri " ,cod CAEN 4941.

Impozitul pe profit a fost verificat in baza Legii nr.571 / 2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare a HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe perioada constatandu-se urmatoarele :

Pentru anul 2005 potrivit declaratiei de impozit pe profit depusa la AFP .. sub nr..... societatea a inregistrat profit impozabil in suma de..... lei si impozit pe profit in suma de . lei, In urma inspectiei fiscale efectuate rezultand urmatoarele aspecte:

Operatorul economic a efectuat prestari de servicii constand in transport intern si international de bunuri si a acordat personalului salariat (soferi) diurna in valuta, in suma totala de lei, pe care a evidentiat-o in contabilitate prin inregistrarea 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari " = 5314 " Casa în valuta ".

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si in conformitate

cu prevederile OMFP 1817/2003 pentru actualizarea cuantumului indemnizatiei de delegare - detasare.

Diferenta de cheltuieli in suma de lei, au apreciat ca reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei**, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala.

Pentru anul 2006 potrivit declaratiei de impozit pe profit depusa la AFP sub nr..... societatea a inregistrat profit impozabil in suma de lei si impozit pe profit in suma de lei, in urma inspectiei fiscale efectuate rezultand urmatoarele aspecte:

1. Operatorul economic a efectuat prestari de servicii constand in transport intern si international de bunuri si a acordat personalului salariat (soferi) diurna, in suma totala de lei, pe care a evidenciat-o in contabilitate prin inregistrarea 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari " = 5314 " Casa în valuta ".

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si in conformitate cu prevederile OMFP 1817/2003 pentru actualizarea cuantumului indemnizatiei de delegare - detasare.

Diferenta de cheltuieli in suma de lei, reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei**, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala.

2. In luna societatea a emis facturile fiscale seria catre SC SRL Bucuresti , in valoare de lei si seria catre SC SRL Bucuresti in valoare de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila cu intarziere, adica in luna .., astfel ca pentru impozitul pe profit aferent acestora, in suma de .. lei, platit cu intarziere, s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru anul 2007 potrivit declaratiei de impozit pe profit depusa la AFP sub nr.... societatea a inregistrat profit impozabil in suma de lei si impozit pe profit in suma de lei, in urma inspectiei fiscale efectuate rezultand urmatoarele aspecte:

1. Operatorul economic a efectuat prestari de servicii constand in transport intern si international de bunuri si a acordat personalului salariat (soferi) diurna , in suma totala de lei , pe care a evidenciat-o in contabilitate prin inregistrarea 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari " = 5314 " Casa în valuta " , in baza dispozitiilor de plata catre casierie.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna in suma de lei in conformitate cu prevederile art.21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si in conformitate cu prevederile OMFP 1860/2006 pentru actualizarea cuantumului indemnizatiei de delegare - detasare.

Diferenta de cheltuieli in suma de ... lei)au apreciat ca reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei**, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in

suma de ... lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala.

2. In luna iunie 2007 societatea a emis 4 facturi fiscale si anume:

- nr..... catre SC SRL , in valoare de lei;
- nr.... catre in valoare de lei;
- nr..... catre SC..... SRL in valoare de lei;
- nr.... catre SC in valoare de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila cu intarziere, astfel ca pentru impozitul pe profit aferent acestora, in suma de ... lei, declarat cu intarziere la data de ..., s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

Pentru anul 2008 potrivit declaratiei de impozit pe profit depusa la AFP sub nr... societatea a inregistrat profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de lei.

Urmare inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca operatorul economic a efectuat prestari de servicii constand in transport intern si international de bunuri si a acordat personalului salariat (soferi), diurna in suma totala de ... lei , pe care a evidentiat-o in contabilitate prin inregistrarea 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari " = 5314 " Casa în valuta ", in baza dispozitiilor de plata catre casierie.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si in conformitate cu prevederile OMFP 1860/2006 pentru actualizarea cuantumului indemnizatiei de delegare - detasare.

Diferenta de cheltuieli in suma de ... lei (.... lei), reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei**, care s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala.

Pentru perioada operatorul economic a inregistrat si a declarat la organul fiscal teritorial, impozit pe profit in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna societatea a acordat salariilor care au efectuat servicii de transport intern si international, diurna, in suma de lei pe care au inregistrat-o in evidenta contabila prin articolul contabil 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari " = 5311 " Casa în lei ",

Organele de control au considerat ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Diferenta de cheltuieli in suma de lei (.... lei), s-a apreciat ca reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil pentru care s-a determinat un **impozit pe profit suplimentar in suma de .. lei**, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata privind codul de procedura fiscala.

In concluzie, pe total perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei si accesorii in suma totala de lei.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente, stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC SRL**.

1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma de Lei.

Cauza supusă soluționării este dacă SC SRL datorează impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu diurna pe parcurs extern în condițiile în care acestea au fost limitate la nivelul diunei stabilit pentru instituțiile publice pentru deplasări în România iar din documentele aflate la dosarul contestației nu rezultă tarile în care s-au efectuat deplasările și numărul de zile de deplasare.

Totodată în decizia de impunere nr. / nu este indicat temeiul de drept aferent faptelor constatate pentru perioada

In fapt, în perioada SC SRL, a efectuat prestări de servicii constând în transport intern și internațional de bunuri și a acordat personalului salariat (soferi) diurna, în suma totală de lei, astfel:

- anul 2005 suma de lei;
- anul 2006 suma de lei;
- anul 2007 suma de lei;
- anul 2008 suma de lei;
- ian.2009 - sept.2009 lei.

Aceste cheltuieli au fost evidențiate în contabilitate prin înregistrarea 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" = 5314 "Casa în valută", în baza dispozițiilor de plată către casierie, pentru perioada, iar în luna evidențierea în contabilitate s-a făcut prin înregistrarea contabilă 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" = 5311 "Casa în lei".

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscale au considerat că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna în suma totală de lei, în conformitate cu prevederile art. 21, alin 3, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și având în vedere prevederile OMFP 1817/2003 privind actualizarea cuantumului indemnizației de delegare - detașare precum și prevederile HG 1860 /2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

Pentru diferența de cheltuieli în suma de lei (..... lei), considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil, organele de control au stabilit impozit pe profit în suma de lei.

Din analiza deciziei de impunere nr..... /2010 se reține că temeiul de drept aferent faptelor constatate, în speta textul art.21, alin 3, lit b), din Legea 571/2003

privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare este valabil doar pentru perioada ..., **in conditiile in care influentele privesc si anii fiscali**

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21, alin 3, lit b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, text valabil in perioada 01.01.2005 -31.12.2006 si care mentioneaza:

“(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari în România si în strainatate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice, în cazul în care contribuabilul realizeaza profit în exercitiul curent si/sau din anii precedenti. Cheltuielile de transport, cazare si indemnizatia acordata salariatilor, în cazul contribuabilului care realizeaza pierdere în exercitiul curent si/sau din anii precedenti, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru institutiile publice;”

Dupa data de 01.01.2007, odata cu modificarile aduse Codului fiscal de Legea 343 din 17 iulie 2006, art.21, alin 3, lit b precizeaza urmatoarele:

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]

"b) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari în România si în strainatate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice;”

Potrivit temeiului de drept prezentat se retine ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu diurna acordate salariatilor care efectueaza deplasari in strainatate la un nivel de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

Pana la data de conditia era ca societatea sa realizeze profit în exercitiul curent si / sau din anii precedenti. In cazul in care se inregistra pierdere, nivelul indemnizatiei de delegare era limitat la nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

Dupa data de, dupa cum se observa din textul de lege prezentat aceasta conditie nu mai este valabila.

In ceea ce priveste situatia de fapt inregistrata se retine ca societatea a acordat diurna salariatilor care au efectuat deplasari in strainatate si pe care au considerat-o cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil.

Pe de alta parte, in urma controlului efectuat la aceasta societate organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile cu diurna acordata salariatilor nu sunt deductibile in totalitate.

Astfel acestia au considerat ca diurna trebuia stabilita la nivelul de 10,5 lei / zi pentru perioada 2005 -2006 si de 13 lei / zi pentru perioada 2007-2009, iar cheltuielile cu diurna sunt deductibile la nivelul de 2,5 x 10,5 lei / zi, respectiv 2,5 x 13 lei / zi.

Pentru stabilirea nivelului diurnei ce ar fi trebuit acordata salariatilor organele de control au avut in vedere prevederile actelor normative care stabilesc nivelul acesteia ce trebuie acordata personalului institutiilor publice pentru deplasari in tara.

Astfel potrivit OMFP 1817/2003 pentru actualizarea cuantumului indemnizatiei de delegare - detasare, pentru perioada 2005 -2006 , nivelul acesteia este de 10,5 lei / zi iar prin HG 1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii în alta localitate, precum si în cazul deplasarii, în cadrul localitatii, în interesul serviciului, nivelul acesteia a fost stabilit la suma de 13 lei /zi, incepand cu data de 01.01.2007.

Potrivit argumentelor aduse de petenta in contestatie, aceasta precizeaza ca organele de inspectie fiscala au apreciat in mod gresit ca in privinta activitatii de

transport international diurna acordata salariatilor se calculeaza la nivelul celei stabilite pentru deplasari in tara, adica de 10,5 lei / zi.

In opinia contestatarei nivelul diurnei ce trebuie acordata salariatilor care efectueaza deplasari in strainatate este reglementata de HG 518 / 1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar si nu de OMFP 1817 / 2003 ale caror prevederi legale au fost luate in considerare de inspectorii fiscali.

Astfel petenta precizeaza ca, potrivit HG 518/1995, in cazul deplasarilor in Anglia, de exemplu, nivelul diurnei ce trebuie acordat salariatilor este de 35 EURO, iar potrivit Codului fiscal aceasta cheltuiala este deductibila la nivelul de 2,5 x 35 EURO, adica 87, 5 EURO.

Analizand documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Decizia de impunere nr..... si Raportul de inspectie fiscala nr..... rezulta ca desi organele de control au constatat ca petenta a efectuat cheltuieli cu diurna acordata salariatilor pentru deplasari externe, totusi la stabilirea deductibilitatii acestor cheltuieli s-a avut in vedere nivelul diurnei ce se acorda in cazul depalsarilor in tara, adica 10,5 lei/zi in perioada 2005 -2006 si 13 lei/zi incepand cu 2007.

Potrivit celor consemnate in raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de control au constatat pentru fiecare an in parte, mai putin anul 2009, faptul ca societatea a acordat diurna salariatilor (soferi), pe care au contabilizat-o prin articolul contabil 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari "= 5314 " Casa în valuta ", iar pentru anul 2005 acestea au precizat ca diurna s-a acordat in valuta.

Nu rezulta insa din aceste documente motivul de fapt si de drept avut in vedere astfel incit daca totusi s-a constatat si consemnat ca s-au efectuat deplasari externe, s-a luat in considerare nivelul diurnei stabilit pentru deplasari in tara si nu cel pentru deplasari in strainatate potrivit HGR nr. 518/1995.

Astfel, fata de situatia de fapt prezentata si in raport de sustinerile petentei din contestatia formulata, organele de solutionare constata ca la dosarul cauzei nu exista anexate documente (dispozitii de plata catre casierie, balante de verificare, ordine de deplasare, sau situatii care sa ateste tarile in care s-au efectuat deplasarile si numarul de zile de deplasare, copii de pe foile de parcurs, etc), astfel incat acestea să se poată pronunța asupra legalității stabilirii deductibilitatii cheltuielilor cu diurna pentru deplasari externe dispuse de organele de inspectie fiscala si implicit a impozitului pe profit aferent acestor cheltuieli.

Potrivit art. 49, alin1, lit.a și c din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala care precizează că "***Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la :a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;[...] c) folosirea înscrisurilor; [...]***".

Asadar, organele de solutionare considera ca atare probe trebuiesc administrate, coroborate și apreciate de organele de inspectie fiscala ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege functie de care trebuie determinata starea de fapt fiscala a petentei referitor la cauza supusa solutionarii .

Mai mult decat atat, din analiza Deciziei de impunere nr....., ce reprezinta titlul de creanta susceptibil de a fi contestat se observa ca in ceea ce priveste temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala, textul art.21, alin 3, lit b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal prezentat este valabil doar pentru perioada 01.01.2007 - 30.09.2009, desi debitul suplimentar constatat se refera si la perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 cand articolul de lege avea un alt continut, asa cum s-a aratat anterior.

Rezulta asadar ca organele de inspectie fiscala nu au intemeiat pe text si articol de lege masura de neacordare a deductibilitatii cheltuielilor cu diurna inregistrate de petenta pe perioada

Potrivit OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului:

"Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare pe perioada verificată pentru debitul suplimentar chiar dacă în esență așa cum au fost redate mai sus, conținutul acestor articole este același.

Drept urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată anterior organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în suma de..... lei, ceea ce impune desființarea CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe profit din Decizia de impunere nr..... / și CAP III, pct.1 - impozit pe profit - din Raportul de inspecție fiscală nr. și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de, care precizează:

"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."

2. În ceea ce privește accesoriile în suma de lei aferente impozitului pe profit suplimentar în suma de lei

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

In fapt, prin decizia de impunere nr....., organele de inspecție fiscală au calculat pentru debitul suplimentar aferent impozitului pe profit accesorii în suma de lei.

Majorările de întârziere au fost calculate începând cu data de iar ca temei legal organele de inspectie fiscala au precizat în decizia de impunere nr..... doar prevederile art.120, alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Având în vedere ca potrivit celor prezentate la pct.1, debitul suplimentar în suma de lei reprezentând impozit pe profit este incert, acesta urmand a fi reanalizat, pe cale de consecință, și accesoriile aferente acestui debit, în sumă de lei urmează să fie reanalizate, o dată cu acesta.

De asemenea in ceea ce priveste temeiul de drept indicat de organele de inspectie fiscala in decizia de impunere, respectiv art.120 alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se retine ca acesta opereaza odata cu republicarea codului de procedura fiscala la data de 31.07.2007.

In drept sunt operabile prevederile art.114, alin.1 si art.115, alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat la data de **24.06.2004**, astfel:

Art. 114 Dispozitii generale privind dobânzi si penalitati de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dup acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

Art. 115 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Aceste prevederi legale au fost modificate de prevederile art.115, alin.1 și art.116, alin.1 din OG nr.92/2003 republicată la **26.09.2005**, care au următorul conținut :

Art.115, alin.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, alin.1

“1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv .”

Ulterior, odata cu republicarea Codului de procedură fiscală, la data de **31.07.2007** opereaza prevederile art. 119, alin.1 și art.120, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul , care precizează :

Art. 119, alin.1

“ (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

Art. 120, alin.1

“ (1) Majorarile 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 .”

Potrivit precizarilor legale prezentate anterior, rezultă că pentru plata cu întârziere a diferențelor de impozite și taxe, petenta datorează majorări și penalități de întârziere .

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, rezultă că, la calcularea accesoriilor pe perioada pentru accesoriile aferente impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au avut în vedere numai prevederile art.120, alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Se observa astfel ca pentru perioada respectiva, odata cu completarile si modificarile aduse de legiuitor, si respectiv republicarile periodice ale acestuia, articolele au primit o alta numerotare, inclusiv cele cu referire la calcularea accesoriilor de intirziere pentru neachitarea la termenul de scadenta a impozitelor, taxelor , contributiilor si altor sume datorate bugetului consolidat al statului, al caror continut a fost redat anterior.

Din cele de mai sus se reține că *organele de inspecție fiscală* aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare pe perioada verificată pentru accesoriile calculate pentru obligația principală, chiar dacă în esență așa cum au fost redate mai sus, conținutul acestor articole este același deși au numerotări diferite și se referă la obligația operatorilor economici de a achita accesoriile pentru nevirarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, către bugetul statului.

Drept urmare, având în vedere situația de drept prezentată, precum și faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii accesoriilor în sumă de lei aferente impozitului pe profit ceea ce impune desființarea CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. -accesorii Impozit pe profit și CAP III, pct.1 -accesorii impozit profit din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

“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.”

3. În ceea ce privește accesoriile în suma de lei .

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care petenta nu aduce nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.

In fapt, în luna .. societatea a emis două facturi fiscale către SC SRL și către SC SRL pe care le-a înregistrat în evidența contabilă cu întârziere , adică în luna

Urmare acestor constatări organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de lei, pentru impozitul pe profit aferent acestora în suma de lei declarat cu întârziere, pentru perioada

De asemenea în luna iunie 2007 societatea a emis 4 facturi fiscale, reprezentând transport marfă, pe care de asemenea le-a înregistrat în evidența contabilă cu întârziere, adică în luna octombrie 2007.

Urmare acestor constatări organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de lei pentru impozitul pe profit aferent acestora în suma de lei, declarat cu întârziere la data de 25.10.2007, pentru perioada.....

Petenta contestă decizia de impunere nr..... și raportul de inspecție anexă la aceasta, fără a aduce argumente în ceea ce privește suma de ... lei, aferente înregistrării cu întârziere a unor facturi emise de aceasta și urmare declarării și achitării cu întârziere a impozitului aferent.

În drept, art.206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[...] “

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește suma mai sus menționată, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația formulată apare ca nemotivată pentru suma de lei.

Întrucât petenta nu aduce alte argumente și dovezi în susținerea contestației formulate la acest capat de cerere conform dispozițiilor art.206, alin.1 lit. c) și d) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei în ceea ce privește motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, acțiunea formulată pentru accesoriile în suma de lei, apare astfel ca nemotivată, asupra careia organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin. (1) și (3) , din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

D E C I D E

Art.1 Desființarea Deciziei de impunere nr., CAP.2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe profit și CAP III, pct.1 - impozit pe profit - din Raportul de inspecție fiscală nr întocmite pentru **SC.. SRL**, ... pentru suma totală de ... lei din care : lei impozit pe profit și lei accesorii aferente impozitului pe profit și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

Art. 2 Respingerea contestației formulate de **SC ... SRL**,....., pentru suma de lei accesorii aferente impozit pe profit, ca nemotivată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,