

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală cu privire la contestatia formulata de **SOCIETATEA X**.

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../....., a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.... din data de ..... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si are ca obiect urmatoarele:

-masura privind diminuarea pierderii fiscale declarate cu suma de 11.053 lei;

-impozitul pe veniturile din salarii in suma de 688 lei;

-majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturilor din salarii in suma de 25 lei;

-accizele aferente gazului natural in suma de 1.130 lei .

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 175 alin. (1) si (2), art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **SOCIETATEA X**.

**I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. .../.....privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr..../....., motivand urmatoarele:**

Referitor la impozitul pe profit, organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare la stabilirea profitului impozabil suma de 11.053 lei reprezentand rezerva legala, deductibila fiscal, constituita de societate in anul 2006 in limita de 5% din profitul contabil; acest fapt a dus la constituirea de catre organul de inspectie fiscala " a unei baze impozabile stabilita suplimentar in suma de 74.981 lei, asa cum rezulta din Decizia de impunere nr...din data de ..... si Anexa nr.2 la raport, fata de baza impozabila reala de 63.928 lei.";

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, veniturile incasate de membrii Consiliului de administratie si cenzori pentru perioada 01.01.2007-31.03.2007 au fost majorate in mod eronat la suma de 4.300 lei cu un impozit aferent in suma de 688 lei, suma corecta fiind 4.000 lei pentru care impozitul datorat este de 640 lei.

Totodata, organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare Declaratia rectificativa nr..... din data de 23.04.2007 prin care societatea a majorat impozitul pe veniturile din salarii declarat initial, potrivit Declaratiei nr..... din data de 19.04.2007, de la 1.383 lei la suma de 2.023 lei, diferenta de 640 lei constituindu-se pentru sumele incasate in trimestrul I 2007 de membrii Consiliului de administratie si cenzori.

Referitor la acciza pentru gaz natural, nu s-a consemnat in Raportul de inspectie fiscala faptul ca prin Declaratia nr..... din data de 19.04.2007, depusa pentru luna martie 2007, a fost declarata in mod eronat suma de 1.501 lei, suma corecta datorata fiind de 371 lei, societatea nemaiastrand posibilitatea depunerii

declaratiei rectificative deoarece obligatia de plata se refera la o perioada supusa inspectiei fiscale.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../....., precum si prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.... incheiata la aceeaasi data intocmite de Activitatea de inspectie fiscala , avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr. .../....., organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina SOCIETATEA X, printre altele, urmatoarele:**

-diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2006 cu suma de 11.053 lei;

-suplimentarea impozitului pe veniturile din salarii datorat cu suma de 688 lei la care au fost calculate majorari de intarziere in suma de 25 lei;

-mentinerea ca obligatie de plata, prin nemodificarea bazei de impunere, a accizei pentru gaz natural datorate pentru luna martie 2007 in suma de 1.501 lei.

**Referitor la majorarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit,** la punctul 2.1.2. "Motivele de fapt " din decizia de impunere se precizeaza: "diminuarea pierderii fiscale declarate la organul fiscal teritorial ca urmare a inregistrarii si decontarii cheltuielilor de investitii pe seama veniturilor realizate din prestarile de servicii, precum si a neevidentierii cheltuielilor nedeductibile fiscal prin depasirea cheltuielilor cu diurna, a cheltuielilor cu amenzile, penalitatile si majorarile de intarziere."

La punctul 2.1.3. "Temeiul de drept", referitor la motivele de drept care au stat la baza suplimentarii bazei impozabile aferente impozitului pe profit, se invoca: art.21 alin.1, alin.3 lit.b) si alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**Referitor la impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar in suma de 688 lei, precum si accesoriile aferente in suma de 25 lei,** la punctul 2.1.2. "Motivele de fapt " din decizia de impunere se precizeaza:

-neretinerea la sursa a impozitului pe veniturile acordate membrilor Consiliului de administratie si comisiei de cenzori in perioada verificata;

-majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit stabilite la control.

La punctul 2.1.3. " Temeiul de drept " se invoca art.55 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003 si art.116 din O.G.nr.92/2003, republicata.

**Referitor la accizele pentru gaz natural in suma de 1.501 lei** declarate pentru luna martie 2007, prin Raportul de inspectie fiscala nr...../..... s-a stabilit ca nu exista diferente la control, intocmindu-se in acest sens Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...../.....

**III.** Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

**1. Cauza supusa solutionarii este daca masura privind diminuarea pierderii fiscale declarate de SOCIETATEA X cu suma de**

**11.053 lei este legala, in conditiile in care la stabilirea bazei impozabile aferente impozitului pe profit organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de rezerva legala, deductibila la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor legale.**

**In fapt,**

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..../..... s-a stabilit ca la sfarsitul anului 2006 societatea a declarat la organul fiscal teritorial o pierdere fiscala de recuperat mai mare cu suma de 74.981 lei, fapt ce a determinat intocmirea de catre organul de inspectie fiscala a Deciziei de impunere nr..../.....prin care s-a stabilit suplimentar o baza impozabila aferenta impozitului pe profit in suma de 74.981 lei.

Prin contestatia inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala sub nr..../....., societatea precizeaza ca prin Raportul de inspectie fiscala nr..../..... organul de inspectie fiscala nu a tinut cont la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2006 de rezerva legala in suma de 11.053 lei, deductibila la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor legale in vigoare, fapt ce a determinat stabilirea eronata la control a unei pierderi fiscale declarate in plus de catre societate in suma de 74.981 lei fata de pierderea fiscala reala declarata in plus in suma de 63.928 lei, diferenta intre aceste sume constituind-o chiar rezerva legala.

Potrivit Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, inregistrat la Activitatea de inspectie fiscala sub nr..../....., SOCIETATEA X a constituit la data de 31.12.2006 rezerve totale in suma de 75.500 lei, din care rezerva legala in suma de 11.053 lei, respectiv in limita de 5% din profitul contabil, fara a depasi 20% din capitalul social, potrivit prevederilor legale. Organul de control precizeaza ca in timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat Registrul de evidenta fiscala in care nu a fost facuta nicio referire cu privire la rezerva legal constituita, fapt ce a determinat la control diminuarea eronata a pierderii fiscale cu suma de 11.053 lei. Ca urmare, organul de inspectie fiscala propune "admiterea contestatiei cu privire la modificarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit pentru anul 2006 cu rezerva legala."

**In drept,**

Potrivit art.22 alin.1 lit.a) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, "**rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare.**"

In acelasi sens, punctul 50 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

**" Cota de 5% reprezentând rezerva prevăzută la art.22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile și veniturile din impozitul pe profit**

*amânat, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate. Rezerva se calculează cumulat de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil lunar sau trimestrial, după caz. (...). Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului."*

Referitor la obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit Anexei nr.2 din Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului "**Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**", acest formular reprezintă **actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală** în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, **care se completează** la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, **ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora**, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia. Potrivit aceluiași ordin, **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nu se va completa în cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare.**

Referitor la măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Ordinul nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" precizează la Anexa nr.2 instrucțiunile de completare ale acestui formular, respectiv:

**"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.**

**2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.**

**(...)"**

În legătura cu informațiile din conținutul formularului, punctul 4 lit.e) "Motivul de fapt" al aceluiași act normativ, stipulează **" se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței."**

Fata de prevederile legale menționate rezulta ca la stabilirea profitului impozabil rezerva legala este deductibila in limita unei cote de 5% din profitul contabil pana ce aceasta atinge a cincea parte din capitalul social subscris si varsat. Acest lucru nu a fost avut in vedere de organul de inspectie fiscala, asa

cum se precizeaza si in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, fapt ce a determinat diminuarea eronata a pierderii fiscale cu suma de 11.053 lei.

Totodata, in mod gresit, organul de inspectie fiscala a procedat la emiterea Deciziei de impunere nr..../.....privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală in conditiile in care prin Raportul de inspectie fiscala nr..../..... nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit si/sau accesorii aferente acestuia, la finalizarea inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe profit fiind stabilita in sarcina societatii masura diminuarii pierderii fiscale declarate, situatie in care organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa emita Dispozitie privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, potrivit Ordinului nr.1939/2004.

Avand in vedere cele retinute, **urmeaza a se admite contestatia formulata de SOCIETATEA X impotriva masurii organului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu suma de 11.053 lei reprezentand rezerva legala, deductibila la calculul profitului impozabil si a se anula Decizia de impunere nr..../.....cu privire la impozitul pe profit, precum si mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr..../..... referitoare la diminuarea pierderii fiscale cu suma de 11.053 lei. Totodata, organul de inspectie fiscala va proceda la emiterea " Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie", prin care se vor prezenta cele stabilite prin Raportul de inspectie fiscala referitoare la impozitul pe profit, cu respectarea celor mentionate in prezenta decizie de solutionare a contestatiei.**

**2. Cauza supusa solutionarii este daca masura organelor de inspectie fiscala cu privire la stabilirea in sarcina SOCIETATEA X a unui impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de 48 lei este legala.**

**In fapt,**

Prin contestatia formulata, societatea mentioneaza ca sumele incasate de membrii Consiliului de administratie si de catre cenzori in perioada 01.01.2007-31.03.2007, au fost inscrise de organul de inspectie fiscala in Anexa nr.4 la raport in mod eronat, respectiv un venit impozabil in suma de 4.300 lei cu un impozit aferent in suma de 688 lei, venitul impozabil corect fiind 4.000 lei cu un impozit aferent in suma de 640 lei. In sustinerea contestatiei petenta anexeaza un stat de plata indemnizatii intocmit pentru cinci persoane membre ale Consiliului de administratie, aferent lunii decembrie 2006, indemnizatia fiind achitata la data de 12.02.2007, la patru persoane din cele cinci inscrise in statul de plata. In consecinta, in mod eronat a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar in suma de 48 lei aferent unui venit impozabil in suma de 300 lei, venit care nu a fost dat la plata.

In Referatul cu propuneri de solutionare organul de inspectie fiscala sustine punctul de vedere al contestatoarei, motivand ca la control nu a fost prezentat statul de plata " cu semnaturile de primire a sumelor de catre cei indrituiti ", si propune admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

In acelasi sens, prin Procesul verbal de cercetare la fata locului nr...., incheiat la data de .... la solicitarea Biroului solutionare contestatii, cu adresa nr...../....., organul de inspectie fiscala mentine punctul de vedere exprimat prin referatul cu propuneri de solutionare, respectiv faptul ca baza impozabila aferenta impozitului pe veniturile din salarii, pentru perioada 01.01.2007 – 31.03.2007, este suma de 4.000 lei si nu 4.300 lei cum eronat a fost in scris in Raportul de inspectie fiscala nr..../..... si Decizia de impunere nr...../.....

**In drept,**

Referitor la calculul, retinerea si virarea impozitului pe veniturile din salarii, art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

***" Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri."***

Avand in vedere situatia de fapt si de drept, se retine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala , asa cum rezulta si din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei si ulterior prin procesul verbal nr..... incheiat la data de ....., a calculat suplimentar un impozit pe veniturile din salarii in suma de 48 lei, impozit care nu era datorat de societate in conditiile in care venitul respectiv nu a fost achitat beneficiarului in scris in statul de plata.

In consecinta, **urmeaza a se admite contestatia petentei pentru suma de 48 lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii si a se anula partial Decizia de impunere nr...../....., precum si mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr...../..... cu privire la aceasta suma.**

**3. Cauza supusa solutionarii este daca masura privind stabilirea in sarcina SOCIETATEA X a unui impozit pe veniturile din salarii suplimentar in suma de 640 lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de 25 lei este legala, in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de depunerea de catre societate la organul fiscal teritorial a unei declaratii rectificative prin care a fost majorat impozitul declarat initial cu aceasta suma.**

**In fapt,**

La data de 19.04.2007, SOCIETATEA X depune la organul fiscal teritorial Declaratia privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat nr..... pentru luna martie 2007, potrivit careia societatea datora un impozit pe veniturile din salarii in suma de 1.383 lei.

Cu Declaratia rectificativa nr...../....., societatea corecteaza impozitul pe veniturile din salarii declarat initial in suma de 1.383 lei la suma de 2.023 lei.

Potrivit Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, Declaratia rectificativa nr...../..... nu a fost prezentata organului de control, fapt ce a

determinat, in mod eronat, stabilirea suplimentara a unui impozit pe veniturile din salarii in suma de 640 lei la care au fost calculate majorari de intarziere in suma de 25 lei. Acelasi punct de vedere este mentinut si in Procesul verbal de cercetare la fata locului nr...../....., intocmit la solicitarea Biroului solutionare contestatii cu adresa nr...../.....

**In drept,**

Referitor la corectarea declaratiilor fiscale, punctul 81.1 din Normele metodologice de aplicare a art. 81 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 24 iunie 2004, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, este prevazut ca : **“Declaratiile fiscale pot fi corectate de catre contribuabili, din proprie initiativa, ori de cate ori constata erori in declaratia initiala, prin depunerea unei declaratii rectificative la organul fiscal competent.”**

Fata de situatia de fapt si de drept, se retine ca societatea a declarat initial pentru luna martie 2007 impozitul pe veniturile din salarii in suma de 1.383 lei, iar ulterior aceasta obligatie a fost majorata la suma de 2.023 lei prin depunerea declaratiei rectificative.

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala a stabilit obligatia de plata suplimentara, asa cum reiese din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei si din Procesul verbal de cercetare la fata locului nr.4392/23.07.2007, fara a lua in considerare faptul ca societatea a procedat la corectarea impozitului pe veniturile din salarii declarat initial in sensul majorarii impozitului pe veniturile din salarii cu suma de 640 lei, prin depunerea declaratiei rectificative, rezulta ca emiterea Deciziei de impunere nr..../.....pentru suma de **640 lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii si majorarile de intarziere aferente in suma de 25 lei este nelegala, urmand a se admite contestatia pentru acest capat de cerere si a se anula partial Decizia de impunere nr..../.....precum si mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr..../..... cu privire la sumele mentionate anterior.**

**4. Cauza supusa solutionarii este daca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..../..... a fost emisa in mod legal de catre Activitatea de inspectie fiscala, in conditiile in care organul de inspectie fiscala a verificat starea de fapt fiscala a societatii si prin procesul verbal de cercetare la fata locului nr..../..... a constatat declararea in plus de catre SOCIETATEA X a accizei pentru gaz natural in suma de 1.130 lei.**

**In fapt,**

La data de 19.04.2007, societatea declara eronat la organul fiscal teritorial acciza pentru gaz natural pentru luna martie 2007 in suma de 1.501 lei, conform Declaratiei nr.....

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..../..... organul de inspectie fiscala mentioneaza ca nu s-au constatat diferente cu privire la aceasta obligatie,

intocmindu-se in acest sens Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..../.....

Societatea formuleaza contestatie impotriva acestei decizii, intrucat acciza pentru gaz natural datorata pentru luna martie 2007 este in suma corecta de 371 lei, societatea nemaiastrand posibilitatea depunerii declaratiei rectificative pentru suma nedatorata de 1.130 lei (1501 lei – 371 lei), intrucat aceasta obligatie de plata se refera la o perioada ce a fost supusa inspectiei fiscale.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei si Procesul verbal de cercetare la fata locului nr..../....., organul de inspectie fiscala confirma situatia prezentata de contestatar, respectiv ca acciza reala de plata este de 371 lei si nu suma de 1.501 lei ce a fost declarata eronat la organul fiscal teritorial si propune admiterea contestatiei pentru acciza in suma de 1.130 lei. De asemenea, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca societatea nu apare la organul fiscal teritorial cu declaratie rectificativa pentru corectarea accizei declarate initial.

#### **In drept,**

Potrivit O.M.F.P.nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului "**Decizie privind nemodificarea bazei de impunere**", **acest formular reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, care se va emite la finalizarea unei inspectii fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspectiei fiscale au fost corect determinate.**

Referitor la solutionarea contestatiei, art. 213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza:

**" 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."**

Fata de situatia de fapt prezentata si avand in vedere prevederile legale prezentate anterior, se retine ca intrucat prin procesul verbal de cercetare la fata locului organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea in mod eronat a declarat la organul fiscal teritorial acciza pentru gaz natural in suma de 1.130 lei, mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr..../..... potrivit carora nu exista diferente cu privire la acciza pentru gaz natural nu sunt reale, astfel ca Decizia nr..../..... privind nemodificarea bazei de impunere pentru acciza pentru gaz natural nu a fost emisa in mod legal.

In consecinta, **urmeaza a se admite contestatia formulata pentru suma de 1.130 lei reprezentand acciza pentru gaz natural declarata in plus pentru luna martie 2007 si a se anula mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr..../..... si din Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..../..... cu privire la aceasta obligatie fiscala.**