

167.IL.2009

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice ... prin adresa nr.... cu privire la contestatia formulata de SC ... SA, cu sediul in ...;inregistrata la DGFP ... sub nr.....

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr., pentru suma totala de ... lei reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv ..., potrivit semnaturii de primire existent de pe decizia de impunere, si de data inregistrarii contestatiei la AIF Serviciul inspectie fiscala persoane juridice ...respectiv, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I.SC ... SA ... a facut initial contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala din data de ..., in urma careia Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul inspectie fiscala persoane juridice ... a trimis adresa catre SC ... SA ... pentru a face cunoscut faptul ca Raportul de inspectie fiscala nu poate fi atacat, iar actul administrativ fiscal care poate fi atacat este Decizia de impunere nr.

In urma acestei adrese, SC ... SA ... inaintea contestatia nr..... impotriva Deciziei de impunere nr. ... prin care s-a stabilit TVA de plata in suma de ... lei care rezulta din: -TVA solicitata la rambursare:... lei si TVA stabilita suplimentar la plata:... lei.

In contestatie , petenta mentioneaza ca suma de ... lei reprezinta TVA deductibil cu urmatoarea structura:

-... SRL ,factura ... lei din care baza de impozitarelei si TVA ... lei;

-... SRL, factura lei din care baza de impozitare ... lei si TVA ... lei;

De asemenea societatea anexeaza in copie facturile mai sus mentionate precum si copie dupa jurnalele de TVA din trim. IV/...si trim. I/. din care rezulta ca suma nu a facut obiectul verificarilor de catre inspectia fiscala nr. ... pentru rambursare , suma fiind inregistrata in luna decembrie ... in contul 4428 (TVA neexigibil) fapt pentru care societatea a dedus suma in trim I/....

Petenta specifica faptul ca facturile au fost adaugate in jurnalele de TVA de cumparari aferente trim. IV/..., si nu in jurnalele aferente trim.I/..., fapt pentru care societatea nu poate fi sanctionata prin eliminarea TVA-ului deductibil in suma de ... lei(sumace a fost in raportul de inspectie fiscala nr....).

Societatea a procedat la inscrierea sumei de ... lei TVA aferent facturilor mentionate mai sus , pe rd.25, conform instructiunilor de completare a decontului de TVA, deoarece suma devine exigibila in trim.I/....

Contestatoarea solicita analizarea contestatiei referitor la suma de ... lei specificand ca societatea nu a dedus aceasta suma de 2 ori.

Contestatarau este de acord cu incadrarea facuta de organele de control in prevederile art.63 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 sustinand ca eroarea prezentata mai sus nu are legatura cu rezultatul reportat neavand nicio influenta asupra profitului aferent anului financiar incheiat ..., iar corectarea TVA -ului se face prin Decontul de TVA urmator prin continuarea fireasca a activitatii societatii.

II.Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice ..., in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr...., sustine urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala considera ca TVA -ul pentru care nu s-a acceptat dreptul de deducere in suma de ... lei din facturile fiscale, a fost in mod corect respinsa astfel:

-factura fiscala nr de la furnizorul SC ... SRL ... in valoare totala de ... lei cu TVA aferenta in suma de ... lei.

-factura fiscala nr.... de la furnizorul SC ... SRL in valoare totala de ... lei cu TVA aferenta in suma de ...lei.

Cele 2 facturi fiscale sunt primite si inregistrate in evidenta financiar contabila a SC ... SA ... in luna decembrie Acestea se regasesc inregistrate in jurnalul de cumparari TVA al lunii decembrie ... la pozitiile nr.29 si 30.In balanta contabila a lunii decembrie ... cele doua facturi sunt inregistrate in debitul contului de TVA neexigibil 4428.

In decontul de TVA aferent trim.I /2009 , pentru care societatea a solicitat rambursarea sumei negative a TVA , societatea inregistreaza la randul 25 (regularizari taxa dedusa) suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta facturilor mentionate mai sus si care sunt aferente anului 2008. In jurnalele de cumparari TVA aferenta lunilor ianuarie, februarie si martie 2009 nu sunt inregistrate cele doua facturi mentionate.

Pentru trimestrul I/2009, societatea a înregistrat în mod eronat taxa în valoare de ... lei, în decontul de TVA aferent trimestrului I/2009 la rândul 25 (regularizări taxa dedusă).

Conform art.156 alin(3) din Legea nr. 571/2003 –republicată cu completările și modificările ulterioare” datele înscrise încorect într-un decont se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândul de regularizări.”

Intrucât perioada fiscală este luna calendaristică conform art.156 alin(1) din Legea nr.571/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare, a anului calendaristic iar societatea a corectat decontul în anul următor ”corectarea erorilor contabile se efectuează pe seama rezultatului raportat ” conform punctului 63, alin(1) din OMFP nr. 1752/2005 actualizat.

Factura fiscală nr. ... de la furnizorul SC ... SRL ... (societate care are calitatea de acționar al SC ... SA ..., deținând ...% din capitalul social al acesteia – în acest caz existând relație de afiliere) în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă în suma de ... lei are ca obiect al tranzacției”Prestări servicii conform contract 1/2007(2007-2008)”.

Factura fiscală nr. ...de la furnizorul SC ... SRL ... în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă în suma de ... lei are ca obiect al tranzacției”Conform anexei”. În anexa la care se face referire sunt înscrise o serie de băuturi alcoolice, produse alimentare și băuturi răcoritoare, ponderea valorică fiind băuturile alcoolice. Conform prevederilor art.145, alin. (5), lit.b) din Legea nr. 571/2003 , republicată, cu completările și modificările ulterioare”Nu este deductibilă taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse de tutun , cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revanzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

Organul de inspecție fiscală propune respingerea contestației pentru suma totală de ... lei ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestației precum și actele normative în vigoare în perioada invocată de contestatoare și organul de control se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării contestației este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice ... prin Biroul soluționare contestații se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii taxei pe valoare adăugată deductibilă în condițiile în care organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nu au precizat corect articolul de lege potrivit căruia nu s-a dat drept de deducere sumei de ...lei.

In fapt, SC ... SA ... a fost verificata ca urmare a solicitarii societatii de rambursare a sumei negative de TVA de ... lei prin Decontul privind TVA pentru luna martie 2009 depus la organul fiscal sub numarul ... cu drept de rambursare .

Verificarea a vizat perioada

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoare adaugata de plata in suma de ... lei astfel:

TVA colectata declarata de societate	=... lei
TVA colectata constata la verificare	= ... lei
TVA deductibila declarata de societate	= ... lei
TVA deductibila constata la verificare	= ... lei
TVA de rambursat declarata de societate	= ... lei
TVA de rambursat constata la verificare	=...lei
TVA de plata stabilita la verificare	= ... lei
Suma negativa de TVA solicitata la rambursare	=... lei

Suma negativa de TVA cu drept de rambursare aprobata la control =...lei

Taxa pe valoare adaugata stabilita de plata la verificare s-a datorat inregistrarii in Decontul de TVA la rubrica regularizari a sumei de ... lei provenita din factura nr..... emisa de furnizorul SC ... SRL ... in valoare totala de ... lei cu o taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei si factura nr..... emisa de furnizorul SC ... SRL in valoare totala de ... lei cu o taxa pe valoare adaugata aferenta in suma de ... lei .

In baza acestor constatari, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoare adaugata de plata in suma de ... lei motivat de faptul ca au fost incalcate prevederile art.63 alin.(1)din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene in care se precizeaza “ corectarea erorilor contabile se efectueaza pe seama rezultatului reportat.”

In sustinerea contestatiei societatea precizeaza ca nu este de acord cu incadrarea facuta de organele de control in prevederile art.63 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 sustinand ca eroarea prezentata mai sus nu are legatura cu rezultatul reportat neavand nicio influenta asupra profitului aferent anului financiar incheiat 2008, iar corectarea TVA -ului se face prin Decontul de TVA urmator prin continuarea fireasca a activitatii societatii.

Din analiza dosarului contestatiei respectiv Raportul de inspectie fiscala nr.... se retine ca organele de inspectie fiscala au verificat concordanta intre sumele inregistrate in evidenta contabila a societatii ca taxa pe valoare adaugata colectata si respectiv taxa pe valoare adaugata deductibila si sumele declarate la organul fiscal in baza deconturilor de taxa pe valoare adaugata rezultand diferente.

De asemenea se retine ca societatea a mai fost verificata in perioada ... si s-a incheiat raportul de inspectie fiscala nr....., raport din care nu reiese faptul ca societatea si-a inregistrat eronat in evidentele de taxa pe valoare adaugata suma de ... lei si nici faptul ca ar fi depus deconturi eronate de taxa pe valoare adaugata in anul

Potrivit încadrării organelor de inspecție fiscală în prevederile art.63 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 se precizează “corectarea erorilor contabile se efectuează pe seama rezultatului reportat.”

De asemenea tot la art 63 alin.(2) și (3) din același act normativ se precizează:

(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

Iar la capitolul VII Funcțiunea conturilor al aceluiași act se precizează:

Contul 117 "Rezultatul reportat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiv a pierderii neacoperite și a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile.

Contul 117 "Rezultatul reportat" este un cont bifuncțional.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (121);

- pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (104);

- pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (106);

- pierderile contabile realizate în exercițiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (101);

- pierderile contabile înregistrate în exercițiile financiare precedente, acoperite din rezultatul reportat reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117);

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor);

- sume anulate reprezentând datoriile față de furnizori, creditorii diverși acționari/asociați aferente exercițiilor financiare anterioare (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele anulate);

- sume anulate reprezentând alte datorii privind asigurări sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit și taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale și alte datorii cu bugetul statului aferente exercițiilor financiare anterioare, potrivit legii (431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare).

În debitul acestui cont se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (121);

- profitul contabil realizat în exercițiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii (101);

- profitul net realizat în exercițiile financiare precedente, și care se repartizează în exercițiile financiare următoare pe destinațiile aprobate de adunarea generală a acționarilor/asociaților, potrivit legii (1068, 117, 446, 457);

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor);

- sume anulate reprezentând creanțele față de clienți, debitori diverși, acționari/asociați, aferente exercițiilor financiare anterioare (411, 461, 456 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele anulate).

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Deci erorile contabile se efectuează pe seama rezultatului reportat în contul 117 "Rezultatul reportat" atunci când se constată **erori din perioadele anterioare cum sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității, situații financiare ce sunt prevăzute la art.3 alin(1) din Ordinul 1752/2005 și cuprind:**

- bilant;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Astfel se reține că spetele în cauză **nu ii sunt incidente prevederile art.63 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, actualizată .

În drept, art.105 (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:"(1)

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

La art .109(1) din același act normativ se stipulează următoarele :” (1) **Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.”**

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 .

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.... în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. ... se reține că organele de inspecție fiscală nu au precizat temeiul legal fiscal corect în baza căruia a stabilit o taxă pe valoare adăugată de plată de ... lei, drept pentru care urmează să se desființeze actul administrativ fiscal atacat în conformitate cu art. 216 alin (3) din OG 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare .

Totodată se reține și faptul că în cazul în care societatea ar fi înregistrat TVA eronat în evidențele de taxă pe valoare adăugată sumele înregistrate din corectarea acestora se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile în conformitate cu prevederile **art.84 “Corectarea declarațiilor fiscale” din OG 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală , cu modificările și completările ulterioare și a pct. 81.3 din Hotărârea nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală “ Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.”**

pct.81.3 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.

Iar dacă societatea ar fi depus eronat deconturi de TVA ar fi fost aplicabile prevederile Ordinului **nr. 179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată**

În cauza de față se constată că societatea nu declară eronat TVA în deconturile de taxă pe valoarea adăugată și nici nu înregistrează eronat în evidențele de taxă pe valoare adăugată, taxa pe valoare adăugată în suma de ... lei din cele două facturi și anume **factura fiscală nr. ... de la furnizorul SC ...SRL ... cu TVA aferentă în suma de ... și factura fiscală nr. de la furnizorul SC ... SRL ... cu TVA în suma de ... lei**, ci o înregistrează în balanța contabilă a lunii decembrie 2008 în debitul contului 4428 TVA neexigibilă.

La reverificare ,organele de inspectie fiscala vor avea in vedere urmatoarele prevederi legale:

Art. 147 indice 1 „Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă ,, din OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza”:

(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 daca contribuabilul nu si-a exercitat dreptul de deducere in perioada fiscala de declarare acesta are posibilitatea sa-si exercite dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art.146 din Codul de procedura fiscala 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.**

De asemenea organul de inspectie fiscala va tine cont daca facturile in cauza si anume factura fiscala nr. ... de la furnizorul SC ... SRL ... si factura fiscala nr. de la furnizorul SC SRL ... intra sau nu in sfera de aplicare a dreptului de deducere conform art.145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie , in contextul celor mentionate mai sus se retine ca Decizia de impunere nr. ... va fi desfiintata pentru suma de ... lei reprezentand T.V.A. de plata stabilita la control , situatie in care organul de inspectie fiscala va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare, in conformitate cu art. 216 alin (3) din OG 92 /2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia *“(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.”

Totodata mai sunt aplicabile și prevederile pct.102.5 din Hotarea nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată

Pct.102.5“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 216 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.”

Pct.12.7 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:”decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceiași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”

Pentru considerentele reținute în conținutul prezentei decizii și în temeiul art.105(1), art. 109(1) din OG nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art.216 alin (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

Directorul Coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice

DECIDE:

Art. 1 -Desființarea Deciziei de impunere nr. ... prin care s-a stabilit TVA de plată în suma de suma de ... lei urmand ca organul de inspecție fiscală să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

Art. 2 Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Coordonator,

...

...

