

DECIZIA nr.83

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Serviciul de Inspecție Fiscală 4, prin adresa nr.../...2010, înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../...2010, asupra contestației formulate de S.C. x S.R.L. - în insolvență, reprezentată prin administrator judiciar M Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010 cu privire la suma de ... lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei și majorări aferente TVA în sumă de ... lei.

Contestația este semnată de administratorul judiciar M Iași, poartă amprenta ștampilei și a fost depusă la în termenul legal. Fiind respectate prevederile art.206 și 207 pct. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se trece la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, S.C. x, prin administrator judiciar M Iași contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010, motivând următoarele:

1. "...Raportul de inspecție fiscală este nul întrucât nu cuprinde ca element obligatoriu posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, conform art.43 alin.2 lit. i) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aceasta fiind o nulitate de ordine publică".

2. "Organul de inspecție fiscală a calculat greșit cuantumul TVA de plată, aferent anului 2007, stabilind că pentru perioada 01.04.2007-31.12.2007 subscria datorează bugetului de stat TVA în sumă de ... lei (anexa 10 la RIF)."

În procesul verbal încheiat în data de ...2008 în urma RIFG nr.../...2007, organul de control a constatat că TVA a fost diminuată, regularizarea TVA aferentă anului 2007 fiind încheiată.

Petenta menționează în contestație că în adresele nr.../...2009, ANAF confirmă că în deconturile de TVA există erori aferente doar lunilor aprilie-mai 2008, "ceea ce vine să întărească susținerea noastră că pentru anul 2007 nu există sume de TVA datorate și nedecarate".

"Subscria nu a încălcat prevederile art.82 alin.3 din Codul de procedură fiscală..."

Față de motivațiile prezentate mai sus, petenta solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.../...2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../...2010, "în ceea ce privește obligarea subscrisei la plata TVA în sumă de ... lei (anexa 10 la RIF) aferentă anului 2007 și a majorărilor de întârziere aferente."

II Ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul de inspecție fiscală 4, la S.C. x S.R.L. - în insolvență reprezentată prin administrator judiciar M Iași, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../...2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- impozit pe profit - ... lei;
- majorări aferente impozitului pe profit - ... lei;
- TVA - ... lei;
- majorări aferente TVA - ... lei.

Referitor la TVA în sumă de ... lei înscrisă de petentă în contestație, prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2010 s-a constatat că S.C. x S.R.L. - în insolvență a declarat eronat TVA colectată în plus față de evidența contabilă, încălcând prevederile art.82 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. x S.R.L. - în insolvență are de plată TVA în sumă de ... lei și nu ... lei cât menționează petenta în

contestație. Taxa de plată a fost stabilită prin diminuarea TVA colectată declarată de societate cu suma de ... lei și diminuarea TVA deductibilă cu suma de ... lei, întrucât contribuabilul a declarat atât taxa colectată cât și cea deductibilă în cuantum mai mare față de evidența contabilă (balanțe, jurnale TVA), încălcând prevederile art.82 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Cauza supusă soluționării este dacă raportul de inspecție fiscală care nu conține posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, este nul, în condițiile în care acesta nu constituie act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat

În fapt, S.C. x S.R.L. - în insolvență a fost supusă inspecției fiscale parțiale, constatările inspecției fiscale fiind consemnate în raportul nr... /...2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../...2010 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Tulcea.

În contestația formulată petenta consideră că : "...Raportul de inspecție fiscală este nul întrucât nu cuprinde ca element obligatoriu posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, conform art.43 alin.2 lit. i) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aceasta fiind o nulitate de ordine publică".

În drept, Codul de procedură fiscală, republicat, prevede:

"ART.85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.80 alin. (2) și art.84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART.86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.[...]

ART.87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art.43 [...]. coroborat cu prevederile art.106 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART.106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...].

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Competența de soluționare conferită de art.205 și următoarele din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART.205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.(...)

Din prevederile legale menționate mai sus se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Art.41 din Codul de procedură fiscală prevede:

“În înțelesul prezentului cod, *actul administrativ fiscal* este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Titlul de creanță fiscală ca și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului. De altfel, în art.206 alin (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl poate constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stând la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere*, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Ca atare, raportul de inspecție fiscală nu este act administrativ fiscal (nici principal, nici subsecvent) deoarece nu stabilește, nu modifică și nu stinge drepturi sau obligații fiscale, dovadă în acest sens fiind însăși faptul că a fost necesară emiterea deciziei de impunere nr.../...2010, în care raportul este o anexă a acesteia, după cum se precizează chiar în formularul deciziei comunicate contestatoarei.

Art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:(...)

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația.”

Întrucât art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se referă numai la actele administrative fiscale, iar raportul de inspecție fiscală nu este act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, așa cum am arătat mai sus, rezultă că raportul de inspecție fiscală nr.../...2010 nu este nul.

B. Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina S.C. x S.R.L. - în insolvență, suma de ... lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei și majorări aferente TVA în sumă de ... lei.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul de inspecție fiscală 4 , la S.C. x S.R.L. - în insolvență, reprezentată prin administrator judiciar M Iași, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../ ...2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../...2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- impozit pe profit - ... lei;
- majorări aferente impozitului pe profit - ... lei;
- TVA - ... lei;
- majorări aferente TVA - ... lei.

Referitor la TVA în sumă de ... lei , prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2010 s-a constatat că S.C. x S.R.L. - în insolvență **a declarat eronat TVA colectată în plus față de evidența contabilă.**

În drept, art.82 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzător situației sale fiscale.”

Având în vedere cele menționate mai sus rezultă că **organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de colectată aferent anului 2007 cu suma de ... lei** în conformitate cu prevederile legale, astfel că **nu poate fi reținută** în soluționarea favorabilă a contestației **motivația petentei că:** “Organul de inspecție fiscală a calculat greșit cuantumul TVA de plată, aferent anului 2007, stabilind că pentru perioada 01.04.2007-31.12.2007 **subscria datorează bugetului de stat TVA în sumă de ... lei** (anexa 10 la RIF).”

Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. x S.R.L. - în insolvență are de plată TVA în sumă de ... lei și nu ... lei cât menționează petenta în contestație. Taxa de plată a fost stabilită prin diminuarea TVA colectată declarată de societate cu suma de ... lei și diminuarea TVA deductibilă cu suma de ... lei, întrucât contribuabilul a declarat atât taxa colectată cât și cea deductibilă în cuantum mai mare față de evidența contabilă (balanțe, jurnale TVA), încălcând prevederile art.82 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

* Motivațiile petentei că “în procesul verbal încheiat în data de ...2008 în urma RIFG nr.../...2007 ... organul de control a constatat că TVA a fost diminuată, regularizarea TVA aferentă anului 2007 fiind încheiată” și că în adresele nr.../...2009, ANAF confirmă că în deconturile de TVA există erori aferente doar lunilor aprilie-mai 2008, “ceea ce vine să întărească susținerea noastră că pentru anul 2007 nu există sume de TVA datorate și nedecarate”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

- “Regularizarea TVA aferentă anului 2007” nu a fost încheiată prin procesul verbal din data de ...2008 întocmit în urma RIFG nr.../...2007.

- prin procesul verbal din data de ...2008 s-a verificat dacă societatea și-a înregistrat în evidența contabilă diferențele de obligații fiscale suplimentare consemnate de organele de inspecție fiscală în RIFG nr.../...2007.

- Așa cum se menționează în raportul de inspecție și cum menționează și petenta în contestație, societatea a mai fost verificată cu privire la TVA **doar pentru perioada 01.03.2004 - 31.03.2007**, ori diferențele constatate prin Decizia de impunere nr.../...2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../...2010, sunt aferente perioadei **01.04.2007 - 31.05.2010**, perioadă care nu a mai fost verificată de organele de inspecție fiscală cu privire la TVA.

- Din moment ce prin adresa nr.../...2009, S.C. x S.R.L. a solicitat “corectarea erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite pentru perioada aprilie-decembrie 2008”, în mod firesc în adresele de răspuns nr.../...2009 ANAF - DGFP Tulcea face mențiuni referitoare la perioada respectivă. În plus adresele ANAF - DGFP Tulcea nu privesc verificări privind modul de evidență, calcul, virare și declarare a TVA de către petentă, ci constată că organul fiscal competent nu poate da curs solicitării de corectare a deconturilor aferente perioadei aprilie-decembrie 2008 întrucât există neconcordanțe între deconturi și jurnalul de cumpărări.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie rezultă că ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2010, TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei și urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriiile în sumă de ... lei aferente TVA în sumă de ... lei, stabilite suplimentar, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestor majorări, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la aceste accesorii.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca fiind neîntemeiată a contestației formulate de S.C. x S.R.L. - în insolvență, reprezentată prin administrator judiciar M Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2010 cu privire la suma de ... lei reprezentând: TVA în sumă de ... lei și majorări aferente TVA în sumă de ... lei.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV