



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor **DOSAR NR. 27/2012**

DECIZIA NR. 30 / 04.07.2012

privind soluționarea contestației depusă de **SC X SRL**
cu sediul în loc. Bistrița, str. .., nr.., jud.Bistrița-Năsăud,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./08.05.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 2547/07.05.2012, în legătură cu contestația depusă de **SC X SRL**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../23.03.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, act administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **... lei**, din care suma de **... lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de **.. lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, iar suma de **... lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit.

Conform cererii introductive, suma totală contestată este de **.. lei**, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.. lei** și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.. lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ../23.03.2012 (filele 49-51) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală, s-au stabilit suplimentar în sarcina SC X SRL accesorii aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Constatățile organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ../23.03.2012 (filele 1-48), încheiat ca urmare a inspecției fiscale generale efectuate la SC X SRL în perioada 26.01.-23.03.2012, inspecție ce a cuprins perioada 01.01.2008-30.12.2011.

Conform datelor prezentate în raport, diferențele stabilite de către organele de inspecție fiscală sunt următoarele:

- ... lei – diferență în minus la impozitul pe profit;
- .. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA suplimentar de plată;**
- lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

În concret, constatările organelor de inspecție fiscală care au dus la stabilirea de sume suplimentare contestate, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente sunt următoarele:

Întrucât contestatoarea s-a înregistrat ca plătitoare de TVA cu întârziere, respectiv din data de 01.11.2011 (în condițiile în care plafonul a fost depășit la data de 31.08.2008 și, ca urmare, societatea trebuia să se înregistreze ca plătitoare de TVA din data de 01.10.2008), organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal și a pct.62 alin.(2) lit.b) din norme, pentru perioada 01.10.2008-31.10.2011, TVA colectată în sumă de ... lei, din care suma de .. lei reprezintă TVA colectată aferentă vânzărilor de mărfuri, iar diferența de .. lei reprezintă TVA colectată aferentă mărfurilor constatate lipsă în gestiune la data de 31.10.2011 (filele 18-25).

Având în vedere că în singurul decont de TVA depus de către petentă după înregistrarea ca plătitoare de TVA (cel aferent trim.IV 2011), TVA deductibilă și cea colectată sunt aferente strict perioadei respective (trim. IV 2011), iar conform prevederilor art. 152 alin.(9) din Codul fiscal și a pct.61 alin.(6),(8) și pct.62 alin.(4) din norme, societatea avea drept la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe aflate în proprietatea sa la data la care trebuia să se înregistreze ca plătitoare de TVA, dar și a taxei deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 01.10.2008 - 31.10.2011, organele de inspecție fiscală au dispus, în timpul controlului (Dispoziția de măsuri nr. 47/02.02.2012- fila 17), depunerea unei cereri de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA aferent trim. IV 2011, în sensul cuprinderii în acest decont a taxei deductibile ajustate. În vederea îndeplinirii acestei măsuri, inspecția fiscală a fost suspendată.

Ulterior depunerii de către contestatoare a corecțiilor de TVA, inspecția fiscală a fost reluată. Datorită faptului că organele de control au dat posibilitatea corectării decontului de TVA aferent trim.IV 2011, în sensul ajustării TVA, urmare a inspecției fiscale nu s-au stabilit diferențe în ceea ce privește TVA deductibilă, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia. Singura diferență stabilită de organele de inspecție fiscală la TVA, privește TVA colectată suplimentar pentru perioada 01.10.2008-31.10.2011. Cu toate acestea, atât în raportul de inspecție fiscală cât și în dispoziția de măsuri, respectiv decizia de impunere contestată, **se menționează ca TVA suplimentar de plată suma de lei.**

Această sumă reprezintă diferența dintre TVA colectată în sumă de ... lei, influențată cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat calculată și declarată de societate la data de 31.12.2011 (... lei).

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, aferent sumei suplimentar stabilite la TVA (... lei), organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale **accesorii**, în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din Codul de procedură

fiscală, art. 152 alin.(6) din Codul fiscal și a pct.62 alin.(4) din HG 44/2004, în sumă de ... lei (fila 10).

Se menționează că, aferent trim.IV 2008, accesoriile au fost calculate pentru taxa pe care contestatoarea ar fi datorat-o dacă aceasta ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, așa cum prevedea pct.62 alin.(2) lit.(b) din HG 44/2004 în vigoare la acea dată (adică s-a luat în calcul și taxa deductibilă, inclusiv cea aferentă stocului la data la care contestatoarea ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitoare de taxă).

Pentru sumele suplimentar stabilite la TVA (.. lei - obligație fiscală principală și .. lei – accesorii), sume înscrise atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în dispoziția de măsuri (filele 52-53) a fost emisă Decizia de impunere nr. 168/23.03.2012 (filele 49-51).

Ulterior, prin adresa nr.../12.06.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr.../13.06.2012 (fila 107), Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud ne comunică faptul că, urmare a constatării unor erori în ceea ce privește cuantumul sumelor suplimentar stabilite la TVA prin Decizia de impunere nr. ./23.03.2012, Raportul de inspecție fiscală nr.../23.03.2012 și Dispoziția de măsuri nr.../21.03.2012, a fost întocmit Referatul de îndreptare a erorilor materiale nr.../06.06.2012. Acest referat, după aprobarea lui de către conducătorul activității de inspecție fiscală, a fost trimis spre aprobare ANAF. Urmare a comunicării de către ANAF a aprobării îndreptării erorilor materiale, organele de inspecție fiscală au efectuat corecțiile necesare prin aplicațiile informatice care generează și gestionează actele administrativ fiscale, fiind emise (listate), la data de 11.06.2012, cu același număr de înregistrare și aceeași dată (23.03.2012), Decizia de impunere, Raportul de inspecție fiscală și Dispoziția de măsuri, cu datele corectate, acestea înlocuindu-le pe cele inițiale, care conțin erori.

Aceste acte administrative fiscale au fost comunicate contribuabilului în data de 12.06.2012, prin adresa nr.../12.06.2012 (fila 104).

La adresa nr.../12.06.2012 (fila 107), Activitatea de Inspecție Fiscală a anexat copii după următoarele documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr.../23.03.2012, listat în data de 11.06.2012 (raportul corectat) – filele 73-91;

- Decizia de impunere nr.../23.03.2012, listată în data de 23.03.2012 (decizia inițială) –filele 92-94, pe care s-a făcut mențiunea (olograf) „*Modificat în baza Referat îndreptare erori materiale nr.3047/06.06.2012*”

- Decizia de impunere nr.../23.03.2012, listată în data de 11.06.2012 (decizia corectată) – filele 95-98;

- Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, listată în data de 11.06.2012 (fișa corectată) – filele 99-101;

- Dispoziția de măsuri nr.../21.03.2012, listată în data de 11.06.2012 (dispoziție corectată) – filele 102-103;

- Adresa nr.../12.06.2012 de comunicare a actelor administrative corectate, semnată de primire în data de 12.06.2012 – fila 104;

- Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr.../06.06.2012 – filele 105-106.

Conform Deciziei de impunere nr.../23.03.2012, listată în data de 11.06.2012 (decizia corectată), dar și datelor înscrise în celelalte documente corectate (prezentate mai sus), rezultă că diferențele stabilite de către organele de inspecție fiscală sunt următoarele:

- .. lei – diferență în minus la impozitul pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA suplimentar de plată;**
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA.**

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ..23.03.2012 (necorectată în modalitatea descrisă anterior - filele 49-51), petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr. ../02.05.2012 (fia 60).

Contestația, împreună cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere au fost transmise către Biroul de soluționare a contestațiilor prin adresa nr. ../07.05.2012 (filele 61-64), înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ../08.05.2012.

Întrucât în cererea introductivă (fila 60) motivarea în fapt era sumară, iar motivarea în drept lipsea cu desăvârșire, în virtutea rolului activ prevăzut de art.7 din Codul de procedură fiscală, prin adresa nr.11308/21.05.2012 (confirmată de primire în data de 23.05.2012 – filele 65-66) s-au solicitat petentei precizări cu privire la motivarea în fapt și în drept pentru sumele contestate, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.

Prin adresa de răspuns, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../01.06.2012 (filele 67-70) contestatoarea completează materialul probatoriu cu două situații referitoare la TVA din perioada 01.10.2008-31.12.2011, respectiv situația întocmită de organele de inspecției fiscale și situația întocmită de societate, fără a explica analitic diferența dintre acestea, precum și motivele pentru care nu este de acord cu sumele stabilite la control.

Ca urmare, prin adresa nr..../06.06.2012 (confirmată de primire în data de 13.06.2012- filele 71-72) s-a solicitat din nou transmiterea motivării în fapt și în drept pentru sumele contestate.

Din contestația depusă (fila 60) și completările ulterioare (filele 67-70) rezultă că suma totală contestată este de **... lei**, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.. lei** și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, contestatoarea invocând, în sprijinul cererii sale, următoarele:

- nu este de acord cu modul de determinare a TVA suplimentar de plată, întrucât, în perioada verificată, TVA colectată s-a luat în calcul trimestrial, iar TVA deductibilă s-a luat în calcul doar la sfârșitul perioadei, în acest fel determinându-se TVA de plată și majorări de întârziere pe perioade în care societatea avea TVA de rambursat;
- prin acest mod de determinare, sumele stabilite nu sunt reale, afectând situația financiară a societății;

Petenta a transmis, urmare a primei solicitări cu privire la motivarea în fapt și în drept a sumelor contestate, două situații referitoare la TVA (filele 67-69), respectiv situația privind TVA rezultată din evidențele contabile (situație din care rezultă că

TVA de plată la finele perioadei verificate este în sumă de ... lei) și situația TVA stabilită la control (situație din care rezultă că TVA de plată la finele perioadei verificate este în sumă de .. lei), fără a explica însă diferența dintre cele două sume și, mai ales, de ce contestă suma de .. lei (conform cererii introductive), în condițiile în care recunoaște ca sold de plată suma de .. lei.

În drept, petenta își argumentează cererea pe dispozițiile art.205 și 207 din Codul de procedură fiscală.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, așa cum s-a prezentat pe larg la cap.I, cu toate că singura referire făcută de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată vizează TVA colectată în sumă de ... lei, calculată suplimentar pentru perioada 01.10.2008-31.10.2011 [în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal și a pct.62 alin.(2) lit.b) din norme], în Raportul de inspecție fiscală nr.../23.03.2012 (filele 1-48), în Dispoziția de măsuri nr.../21.03.2012 (filele 52-53) și în Decizia de impunere nr...23.03.2012 (filele 49-51), se menționează ca TVA suplimentar de plată însumează .. lei.

Această sumă însă, reprezintă TVA rămasă de plată ca urmare a controlului și rezultă ca diferență între TVA stabilită de organele de inspecției fiscale și TVA stabilită de societate la data de 31.12.2011 (respectiv TVA colectată suplimentar de organele de inspecției fiscale în sumă de .. lei și taxa pe valoarea adăugată de rambursat calculată și declarată de societate în sumă de .. lei - la data de 31.12.2011).

Urmare a sesizării acestei stări de fapt, considerată de organele de inspecție fiscală ca o eroare materială, a fost întocmit Referatul de îndreptare a erorilor materiale nr../06.06.2012 (filele 105-106), iar după aprobarea acestuia, organele de inspecție fiscală au efectuat corecțiile necesare prin aplicațiile informatice care generează și gestionează actele administrative fiscale, fiind emise (listate), la data de 11.06.2012, cu același număr de înregistrare și aceeași dată (23.03.2012), Raportul de inspecție fiscală (filele 73-91), Decizia de impunere (filele 95-98) și Dispoziția de măsuri (filele 102-103), cu datele corectate. Conform mențiunilor din adresa nr. ..13.06.2012 (fila 107), aceste documente le înlocuiesc pe cele inițiale, care conțin erori.

Actele administrative fiscale corectate au fost comunicate contribuabilului în data de 12.06.2012, prin adresa nr.../12.06.2012 (fila 104).

Cauza supusă soluționării este dacă organul investit se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii sumelor suplimentare înscrise în decizia de impunere atacată, în condițiile în care există neconcordanțe evidente între sumele suplimentare înscrise în decizia de impunere atacată, cele prezentate în raportul de inspecție fiscală și cele cuprinse în anexele la raport, iar pe de altă parte, cea de-a doua decizie de impunere, care în opinia organelor de inspecție fiscală o înlocuiește pe prima, este emisă fără a fi respectate prevederile legale în materie.

Astfel, urmare analizării acestor documente, se impun a fi făcute următoarele precizări:

1. Referitor la Decizia de impunere nr.../23.03.2012 (emisă în data de 23.03.2012 -filele 49-51):

Există necorelații clare între sumele suplimentare înscrise în decizia de impunere, cele prezentate în raportul de inspecție fiscală și cele cuprinse în anexele la raport. Astfel, la pagina 2 a deciziei de impunere (fila 50), baza impozabilă stabilită suplimentar la TVA este în sumă de .. lei cu *taxă suplimentar de plată* în sumă de .. lei, în raportul de inspecție fiscală la fila 35 este înscrisă suma de .. lei ca *sumă stabilită suplimentar cu ocazie inspecției fiscale*, în dispoziția de măsuri (filele 52-53) se menționează că *societatea va achita sumele suplimentare stabilite la TVA în valoare de .. lei*, în timp ce în anexa 5 la raport (filele 18-25), anexă în care s-a prezentat TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală pe perioada în care societatea nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA (cu toate că trebuia să se înregistreze), suma suplimentară este de ..lei. Această sumă este menționată și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la fila 36 din dosar.

Neexistând diferențe între sumele stabilite de societate și cele stabilite de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA deductibilă, iar singura diferență determinată de organele de inspecție fiscală la TVA fiind cea referitoare la TVA colectată suplimentar (.. lei), este limpede că această sumă trebuia să se regăsească ca sumă stabilită suplimentar de plată atât în raportul de inspecției fiscale cât și în decizia de impunere și în dispoziția de măsuri.

Referitor la majorările de întârziere aferente TVA, în decizia de impunere, ca bază suplimentară pentru calculul majorărilor de întârziere este înscrisă suma de .. lei care corespunde într-adevăr cu diferența finală din anexa de calcul a majorărilor (fila 10), dar, conform prevederilor Ordinului MFP nr. 2993/2011 privind modificarea Ordinului MFP nr.972/2003 pentru aprobarea formularului Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, referitor la modul de completare a deciziei de impunere se specifică faptul că:

în coloana 4 "baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat. Astfel, dacă TVA suplimentar de plată stabilită de organele de inspecție fiscală era de .. lei, această sumă (influențată cu TVA deductibilă avută în vedere la calculul majorărilor de întârziere) trebuia înscrisă în decizia de impunere și nu suma de .. lei cât a rămas de plată la finele controlului.

O altă eroare este legată de Dispoziția de măsuri nr.../02.02.2012 (filele 16-17) care nu a fost emisă cu respectarea prevederilor legale.

Astfel, conform art.105 alin.(9) din Codul de procedură fiscală: ***“Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală. În cazul de față însă, măsurile dispuse prin această dispoziție nu au la bază un act întocmit, respectiv raport de inspecție fiscală, ci doar constatări preliminare necuprinse încă într-un act scris.***

De altfel, procedura de îndeplinit de către organele de inspecție fiscală în cazul în care constată că nu s-au respectat prevederile legale referitoare la înregistrarea

persoanei impozabile în scopuri de TVA se referă doar la TVA colectată și nu și la TVA deductibilă. Astfel, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.b) din norme: „în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă** conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată”.

În situații de acest fel, referitor la TVA deductibilă din perioada supusă controlului, precizăm că dreptul de ajustare al taxei respective este un atribut exclusiv al contribuabilului, așa cum prevede alin.(5) al pct.62 din normele de aplicare, prevederi pe care le redăm în cele ce urmează: „**Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont decont după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:**

a) *taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;*

b) *taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;*

c) *taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată”.*

Ca urmare, chiar dacă petenta nu a ajustat în primul decont de TVA (cel aferent trim. IV 2011) TVA deductibilă, putea oricând în perioada următoare să efectueze această ajustare.

Având în vedere aceste considerente, este cât se poate de limpede că există neclarități cu privire la modul de stabilire a bazei de impozitare și implicit a sumelor suplimentar de plată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

2. Referitor la Decizia de impunere nr.../23.03.2012 (listată în data de 11.06.2012 -filele 95-98) care, conform organelor de inspecție fiscală, înlocuiește decizia de impunere contestată, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Codul de procedură fiscală (în vigoare după data de 17.09.2011) și pct.47.1 și 47.4 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004.

- art. 48 din Codul de procedură fiscală

Îndreptarea erorilor materiale din actele administrative fiscale

(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.

(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică actelor administrative fiscale pentru care s-au exercitat căile de atac prevăzute de lege, iar soluția este definitivă.

(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, **cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.**

(4) **În cazul în care după comunicarea actului administrativ fiscal organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului un act de îndreptare a erorii materiale.**

.....

(6) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.

- pct. 47.1 și 47.4 din normele de aplicare

47.1. Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.

47.4. În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal care, de asemenea, va fi comunicat contribuabilului.

În raport cu prevederile legale suscitade, îndreptarea, din oficiu, a erorilor materiale din cuprinsul actelor administrative fiscale vizează numai erorile de redactare, omisiunile sau mențiunile greșite privind numele, calitatea și susținerile părților din raportul de inspecție fiscală, sau cele de calcul. Așadar, nu pot face obiect al procedurii de corectare acele erori care privesc fondul actului administrativ fiscal, respectiv cele care vizează existența și întinderea obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere. Astfel de erori pot fi „îndreptate” numai prin intermediul căilor legale de atac. Menționăm, de asemenea, că nu se aplică și nu pot fi invocate prevederile art.48 din Codul de procedură fiscală pentru greșita aplicarea a legii sau omisiunea aplicării unui text de lege.

Așa cum s-a arătat anterior, în ipoteza în care sunt întrunite condițiile pentru aplicarea art.48 din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal emis pentru îndreptarea erorilor va purta data emiterii lui și nu data actului corectat.

Chiar în ipoteza în care cea de-a doua decizie (de îndreptare a erorilor) ar putea fi considerată act de îndreptare a erorilor materiale, în cuprinsul acesteia era necesar să se regăsească în mod explicit motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii ei, dar și analiza naturii erorii pentru încadrarea acesteia în prevederile Codului de procedură fiscală, cu prezentarea elementelor greșite și a celor corecte, astfel încât documentul respectiv să reflecte în mod clar și explicit starea de fapt cu privire la toate aspectele semnalate. În cazul de față însă, în decizia emisă la data de 11.06.2012 nu se face nicio mențiune în acest sens. Referitor la data emiterii „actului de îndreptare”, este limpede că acesta nu putea avea aceeași dată cu data emiterii deciziei de impunere ce urma a fi corectată (23.03.2012), pentru simplul motiv că

organele de inspecție fiscală au sesizat eroarea ulterior comunicării actului administrativ fiscal (02.04.2012), după ce acesta a și fost contestat, fapt ce rezultă și din referatul de îndreptare a erorilor materiale emis în data de 06.06.2012.

Având în vedere aceste considerente, rezultă în mod clar, că emiterea celei de-a doua decizii s-a făcut fără respectarea condițiilor procedurale, astfel încât aceasta nu o poate înlocui pe cea emisă inițial, așa cum greșit au apreciat organele de inspecție fiscală.

Urmare tuturor acestor considerente, prezentate la pct.1 și 2, și având în vedere prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, conform cărora:

(1) ...

(2)

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

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

considerăm că, pentru o corectă determinare a bazelor de impunere, precum și a obligațiilor de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, se impune desființarea parțială (pentru constatările referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente) a deciziei de impunere atacate și, implicit, anularea deciziei care, în opinia organelor de inspecție fiscală, o înlocuiește pe aceasta, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art.210 și art.216 alin. (3)- (3¹) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ..23.03.2012, pentru suma totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată iar suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de art.216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală;

2. Anularea Deciziei de impunere (de corecție) nr. ../23.03.2012, emisă la data de 11.06.2012.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,