



ROMANIA
MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR 34/2010

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

DECIZIA NR. 31/30.04.2010

privind soluționarea contestației depusă de SC S SA, cu sediul în B, la D.G.F.P.
Bistrița-Năsăud sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată în legătură cu contestația formulată de SC S SA din B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală B prin Decizia de impunere nr. 52/25.01.2010 (filele 30-32), act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de ...**lei**, constând în majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal, precum și împotriva Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit (fila 33).

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

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

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

I. Prin Decizia de impunere nr.... (filele 30-32) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală B pentru SC S SA s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată neachitată în termen, iar prin Decizia nr.... s-a dispus nemodificarea bazei de impunere privind impozitul pe profit.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală încheiat în 25.01.2010 (filele 1-27), raport întocmit în urma inspecției fiscale efectuată ca urmare a dispoziției de reverificare din cuprinsul Deciziei ...

În concret, prin Decizia nr. ... privind soluționarea contestației formulată de SC S SA și înregistrată la DGFP Bistrița sub nr. ..., s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ...**lei** reprezentând majorări de întârziere

aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, desființarea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit și reverificarea perioadei pentru care au fost stabilite aceste obligații fiscale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, prin Dispoziția de măsuri nr. ..., organul de control a stabilit ca măsura în sarcina SC S... SA, "rectificarea în evidența fiscală operațiunile din facturile fiscale BNVDX nr.0573705 din 26.01.2005, BNVEY 03833320 DIN 04.09.2006 și BNVEZ din 03833321 04.10.2006 emise de către SC P SRL B și SC C IMPEX SRL B care nu au aplicat măsurile de simplificare conform prevederilor art. 160¹, respectiv stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna martie 2008, la rândul de regularizări".

Conform decontului de taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna martie 2008, SC S SA a dus la îndeplinire măsura dispusă de organul de inspecție fiscală. În conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală au fost recalculat **majorări de întârziere în sumă de de ... lei și penalități în sumă de ...lei (total ... lei).**

În urma inspecției fiscale generale efectuate în anul 2008, s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. ... în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. ..., prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții la asigurările sociale, contribuții la fondul de șomaj, contribuții la fondul de sănătate.

Prin Decizia nr.... privind soluționarea contestației formulată de SC S, înregistrată la DGFP Bistrița sub nr. ..., s-a dispus desființarea Deciziei nr. ... de nemodificare a bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit calculat de societate, având în vedere faptul că nu este admisibil ca din punct de vedere al cheltuielilor salariale și a contribuțiilor aferente, sumele înscrise în statele de plată "test" să fie considerate reale, dar sub aspectul impozitului pe profit aceleași sume să nu fie luate în calcul la determinarea profitului impozabil.

Având în vedere faptul că prin decizia ... s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venitul din salarii, contribuții legate de salarii și accesorii aferente, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, organul de control a considerat că soluție corectă privind includerea sau neinclusiunea în baza impozabilă a impozitului pe profit a acestor sume, poate fi dată numai în funcție de soluția definitivă pronunțată de organele abilitate referitoare la sumele mai sus menționate.

În aceste condiții s-au emis Decizia nr.... privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit și a dispus prin Dispoziția de măsuri nr. ... (fila 29) următoarele:

"Societatea va întreprinde măsurile necesare în vederea includerii sau neinclusiunii sumei de ...lei reprezentând obligații fiscale de plată suplimentar la plată privind impozitul pe venitul din salarii și contribuții în sumă totală de ... lei și obligații de plată accesorii aferente în sumă totală de ... lei, în funcție de modul de pronunțare a unei soluții definitive pe latura penală"

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ... prin care s-au stabilit suplimentar în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă de ... lei (filele 28-29) și împotriva Deciziei nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit, petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. ... și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ... (filele 38-43). Contestația, împreună cu referatul privind propunerile de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B, sub nr.... (filele 38-50).

În cuprinsul cererii sale, SC S SA susține că organele de control nu au procedat corect, nerespectând cele prevăzute în decizia

Referindu-se la majorările de întârziere în suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată nevarsată în termen la bugetul de stat, petenta arată că prin calcularea unei obligații fiscale mai mare decât cea calculată și contestată inițial de ... lei, organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 213, alin. (1) din Codul de procedură fiscală potrivit cărora nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat. Prevederi similare sunt cuprinse și în Ordinul 519/2005.

În ceea ce privește decizia de nemodificare a bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit, în susținerea contestației sale, petenta arată următoarele:

-organele de inspecție fiscală nu au dus la îndeplinire obligațiile stabilite printr-o decizie obligatorie

-stabilirea corectă a bazei de impunere a impozitului pe profit influențată de cheltuielile deductibile fiscal nu are nicio legătură cu obiectul cercetării penale

-atât obligațiile fiscale stabilite în plus cât și cele stabilite în minus în urma unor controale fiscale **sunt executorii atât pentru contribuabil cât și pentru organul fiscal**, deoarece conform art. 215, alin. (1), introducerea contestației pe cale administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal

-când organul fiscal a dispus măsura privind includerea/neincluderea în baza impozabilă a sumei totale de ... lei reprezentând "**impozit pe venitul din salarii, contribuții și accesorii**", în funcție de soluționarea pe cale penală a acestor obligații, **s-a aflat într-o totală eroare**, întrucât nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile salariaților la fonduri, aceste fiind sume reținute la sursă în contul salariaților și nu cheltuieli ale angajatorului și nici cheltuielile cu dobânzile și majorările de întârziere.

Contestatoarea a solicitat să-i fie considerate deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu salariile brute din statele de plată test și contribuțiile angajatorului, solicitare admisă de organul de soluționare a contestației și materializată prin decizia de desființare a Deciziei nr.... privind nemodificarea bazei de impozitare a impozitului pe profit.

Fața de aspectele prezentate anterior SC S SA apreciază că actelor administrativ-fiscale contestate sunt netemeinice și nelegale și solicită desființarea lor în totalitate.

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

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, prin decizia de impunere nr....organele Activității de Inspecție Fiscală B au stabilit în sarcina SC S SA majorări de

întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar prin Decizia nr. ... a dispus nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit.

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de... lei** aferente taxei pe valoarea adăugată neachitată în termen, urmează a se stabili dacă au fost corect stabilite de către organul de control și sunt legal datorate de către petentă.

În urma inspecției fiscale solicitată prin adresa nr. ... de către Serviciului de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului Județean de Poliție B, s-au stabilit în sarcina SC S SA B majorări de întârziere în sumă de ... **lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată nevărsată în termen la bugetul de stat.

Împotriva deciziei de impunere nr.... prin care au fost stabilite aceste obligații fiscale accesorii, societatea a formulat contestație soluționată de către organele competente din cadrul Direcției Generale a Finanelor Publice prin Decizia nr. Astfel, prin decizia menționată s-a dispus desființarea parțială a deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei, urmând ca majorările de întârziere datorate de către petentă pentru nevărsarea în termen a obligațiilor fiscale constând în taxă pe valoarea adăugată nevărsată în termen să fie recalulate potrivit normelor legale în vigoare.

Urmare a reverificării perioadei fiscale 2005-2008, perioadă în care taxa pe valoarea adăugată a fost eronat calculată și evidențiată de către SC S SA ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare așa cum au fost reglementate la art. 160¹ din Codul fiscal aplicabil în perioada 2005-2006, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în cunoscământ de ... **lei**, constând în majorări de întârziere în sumă de ... **lei** și penalități în sumă de ... **lei**.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (3) și art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală coroborate cu prevederile pct. 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul ANAF nr. 519/2005, astfel:

Art. 213 *Soluționarea contestației*

(...)

(3) *Prin soluționarea contestației **nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.***

Art. 216 *Soluții asupra contestației*

(...)

(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.*

Pct.12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

Așa cum rezultă neîndoios din textele normelor legale citate, cunoscământul maxim al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina unui contribuabil în urma reverificării unei perioade fiscale, nu poate depăși suma stabilită suplimentar printr-o decizia de impunere contestată și desființată de organul fiscal competent.

Concret, în speța în cauză, având în vedere că obligațiile fiscale accesorii stabilite prin decizia de impunere ...(decizie desființată prin decizia nr. ... privind soluționarea contestației nr. ...) au fost de ... **lei**, este cât se poate de limpede că în

situația în care prin recalcularea acestor obligații fiscale accesorii, în urma reverificării aceleiași perioade fiscale, sunt stabilite sume mai mari, cuantumul maxim pentru care trebuia emisă decizia de impunere în sarcina petentei, nu putea depăși această sumă. Așadar în mod eronat a procedat organul de control prin emiterea deciziei de impunere nr. ... pentru obligații fiscale accesorii în sumă de ... **lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a neaplicării măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal, aspect corect sesizat de către petentă.

Analizând modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii, în vederea stabilirii motivului pentru care cunțul stabilit cu ocazia reverificării este mai mare decât cunțul stabilit inițial, s-a constatat ca diferența provine din luarea în considerare a unei alte date până la care au fost determinate acestea. Astfel, potrivit raportului de inspecție nr. ... data până la care s-au calculat inițial majorările de întârziere a fost 27.02.2008, iar potrivit raportului de inspecție ...data până la care au fost calculate majorările de întârziere a fost 25.03.2008, încălcându-se prevederile Deciziei nr. 2/2008 a Comisiei de proceduri fiscale coroborate cu prevederile pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care dispun că, în cazul deciziei de desființare "*verificarea va viza strict **aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia**, **inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**".*

Având în vedere dispozițiile legale menționate s-a solicitat organului de inspecție fiscală recalcularea majorărilor de întârziere până la 27.02.2008. Potrivit calculului efectuat (filele 6-pt penalități, filele 7 și 50 pentru dobânzi) obligațiile fiscale accesorii datorate corect și legal de către petentă pentru plata cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată sunt de 5.842 lei.

În raport de cele prezentate, decizia de impunere nr. 52/25.01.2010 prin care au fost stabilite în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă de ... **lei**, urmează a fi anulată pentru suma de ... **lei** și menținută pentru suma de ... **lei**.

În ceea ce privește Decizia nr. ... prin care s-a dispus nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit, facem următoarele precizări:

În urma inspecției fiscale generale efectuată de către organele din cadrul Activității de Inspecție Fiscală s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în baza căruia s-a emis Decizia nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere a bazei de impunere privind profitul, decizie contestată de către SC S SRL B.

Prin Decizia ... privind soluționarea contestației împotriva Deciziei ...s-a dispus desființarea acesteia și reverificarea petentei sub aspectul **determinării corecte a impozitului pe profit**. În acest sens, s-a consemnat faptul că "*în condițiile în care sumele reprezentând salarii brute din statele de plată "test" au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală la stabilirea diferențelor suplimentare privind impozitul pe venit și a contribuțiilor sociale, inclusiv accesoriile aferente acestora, este logic ca aceste sume să fie luate în calcul la determinarea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit*".

În anul 2010, în urma reverificării efectuată de către organele de inspecție fiscală s-a emis Decizia ...privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit și Dispoziția de măsuri nr. ... prin care, la punctul 2, s-a stabilit că:

"Societatea va întreprinde măsurile necesare în vederea includerii sau neinclusiei sumei de ... lei reprezentând obligații de plată stabilite suplimentar privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuții în sumă de ... lei și obligații de plată accesorii ... lei, în funcție de modul de pronunțare a unei soluții definitive pe latură penală (favorabile sau nefavorabile societății)".

Împotriva Deciziei nr. ..., SC S SA a formulat contestație, solicitând, încă o dată, să-i fie luate în considerare cheltuielile cu salariile brute din statele de plată "test" și contribuțiile angajatorului, cheltuieli deductibile fiscal din punct de vedere a impozitului pe profit, susținând că organul de control nu a dus la îndeplinire dispozițiile unei decizii, dispoziții obligatorii atât pentru contribuabil, cât și pentru organul de inspecție fiscală.

Față de cele de mai sus constatăm că, referitor la acest capăt de cerere, organul de soluționare s-a pronunțat prin Decizia nr. În prezența acestei stări de fapt, organul de soluționare nu se mai poate investi cu analizarea fondului cauzei, existând autoritate de lucru judecat.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 213 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, prevederile art. 166 din Codul de procedură civilă, precum și art. 1200, pct. 4, art. 1201 și 1202 alin. (1) din Codul civil.

Potrivit dispozițiilor art. 213, alin. (1) și (5) din Codul de procedură fiscală, republicat:

*"(1) 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.**"*

(...)

*(5) Organul de soluționare se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.**"*

La punctul 9.4 din O.M.F.P. nr. 519/2005 cuprinzând Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

"Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: incompetența organului care a încheiat actul contestat, prescripția, excepția prevăzută la art. 102, alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat, etc."

Articolul 166 din Codul de procedură civilă dispune că: "Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica, de părți sau de judecător, chiar înaintea instanțelor de recurs".

Reglementând prezumțiile legale, art. 1200, pct. 4 din Codul civil dispune: "Sunt prezumții legale acelea care sunt determinate special prin lege, precum: **puterea de lege acordată autorității lucrului judecat**".

Condițiile cumulative care trebuie îndeplinite pentru existența acestei prezumții sunt cele prevăzute de art. 1201 Cod civil, conform căroră: "*Este lucru judecat atunci când a doua cerere în judecată are același obiect, este întemeiată pe aceeași cauză și este între aceleași părți, făcută de ele și în contra lor în aceeași calitate*":

Astfel, constatăm că în speță există triplă identitate a elementelor structurale și a condițiilor cumulative pe care le reclamă art. 1201 din Codul civil, și anume de obiect, de cauză și de părți:

În ce privește identitatea de obiect, constatăm că în baza contestației depuse în acest dosar, petenta a solicitat luarea în considerare la determinarea profitului impozabil a cheltuielilor cu salariile pentru care a fost obligată la plata impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente, cerere asupra căreia biroul de soluționare contestației s-a pronunțat prin Decizia nr. .

Identitatea de cauză, respectiv a faptului generator ce a declanșat litigiul fiscal, constă în neluarea în considerare a cheltuielilor cu salariile , precum și a contribuțiilor plătite de angajator, la stabilirea bazei de impozitare privind impozitul pe profit legal datorat de societate.

Identitatea de părți, respectiv identitatea juridică a acestora, este evidentă, pe de o parte fiind agentul economic, prin persoana juridică SC S SA , iar pe de altă parte, Direcția Generală a Finanțelor Publice B.

Față de cele arătate mai sus rezultă îndubitabil că în cauză există puterea lucrului judecat și drept urmare reabordarea fondului litigiului fiscal este imperativ interzisă în condițiile în care acesta a fost tranșat definitiv prin Decizia nr.....

Concluzionând, este limpede că, în mod eronat, organul de inspecție fiscală a emis o nouă decizie privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit (cu toate că prima decizie a fost contestată de petentă), în speță Decizia ..., fără să respecte strict considerentele și dispozițiile Deciziei nr. ... prin care a fost soluționată contestația respectivă, așa cum dispune art. 216, alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat.

În aceste condiții, Decizia nr. ... urmează a fi desființată, ca urmare a faptului că în cauză există autoritate de lucru judecat.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 213, alin. (5), art. 216, alin. (1) și alin. (3), din Codul de procedură fiscală -republicat, **propun:**

1. Admiterea contestației formulată de către SC S SA pentru suma de ... lei constând în majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și , pe cale de consecință, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. ... emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală B, pentru această sumă.
2. Respingerea contestației formulată de către SC S SA pentru suma de ... lei constând în majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și , pe cale de consecință, menținerea parțială a Deciziei de impunere nr. ... emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, pentru această sumă.
3. Desființarea în totalitate a Deciziei nr. ... privind nemodificarea bazei de impunere referitoare la impozitul pe profit, ca urmare a faptului că în cauză există autoritate de lucru judecat și emiterea unui alt act administrativ fiscal cu

respectarea considerentelor și dispozițiilor Deciziei nr. ... privind soluționarea contestației depusă de SC S SA la DGFP B sub nr. ...

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B, Secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR COORDONATOR