



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



DECIZIA nr. 5 din 2010
privind soluționarea contestației formulate de
COMPOSESORATUL X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2010, asupra contestației formulate de **COMPOSESORATUL X** – CIF RO..., cu sediul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei taxă pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. COMPOSESORATUL X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2010 și prin completările depuse sub nr. .../2010 și nr. .../2010, la solicitarea organului de soluționare a contestației, solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... din 2010, invocând următoarele motive:

Contestatarul invocă excepția de fond cu privire la reverificarea unei perioade, considerând că inspecția fiscală este lovită de nulitate, având în vedere, că inspectorii au mai efectuat inspecții la composeșorat cu ocazia solicitării de rambursare de TVA, cu care ocazie s-a constatat că solicitarea de

rambursare de TVA este îndreptăţită. Referitor la extinderea inspecţiei retroactiv pe 5 ani, Composesoratul consideră că argumentul inspectorilor fiscali este nefondat, precizând că extinderea inspecţiei se poate face unei inspecţii în curs şi nicidecum unei inspecţii fiscale definitive, asupra căreia deja inspectorii fiscali s-au pronunţat printr-un raport de inspecţie, eventual pot fi incidente prevederile art. 105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, însă din decizia de reverificare nr. .../2010 nu rezultă şi nici nu este motivată ipoteza art. 105 alin.3, nu s-a demonstrat survenirea unui element nou, în accepţiunea legii.

În legătură cu impozitul pe profit Composesoratul X invocă următoarele:

Organul de inspecţie fiscală a considerat că veniturile din activităţi diverse înregistrate în contul 708 sunt venituri din activităţi economice impozabile, fără să ţină cont de specificul activităţilor caracteristice composesoratelor şi că acestea sunt persoane juridice non-profit, supuse fiscalităţii în condiţiile art. 15 din Codul fiscal.

Composesoratele au fost reînfiinţate conform Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole şi celor forestiere. Scopul şi finalitatea composesoratului este să asigure membrilor drepturile în bani şi în natură proporţional cu terenul deţinut.

Scopul vânzării masei lemnoase este asigurarea drepturilor membrilor composesori, suportarea cheltuielilor de funcţionare generală a composesoratului şi a cheltuielilor de administrare şi asigurarea serviciilor silvice prin ocoale silvice, obligaţii prevăzute de Codul silvic. Composesoratul consideră, că aceste venituri se încadrează în prevederile art. 15 alin.2 lit. a şi b din Codul fiscal, reprezintă o sursă de finanţare - echivalentul așa-ziselor cotizaţii -, ale cheltuielilor de administrare, astfel nu pot constitui bază de impozitare. Diferenţa rămasă fiind impozitată conform reglementărilor legale.

Se mai precizează, că organele de inspecţie fiscală nu au luat în considerare obligaţia prevăzută de Codul silvic la art.33, conform căreia proprietarii de păduri au obligaţia să înfiinţeze fondul de conservare şi regenerare a pădurilor şi care este neimpozabil, deductibil fiscal şi având regimul rezervelor fiscale.

Referitor la obligaţiile fiscale suplimentare privind TVA, composesoratul precizează că livrările de mase lemnoase indiferent dacă au fost venituri neimpozabile au fost taxate cu TVA sau s-a aplicat taxarea inversă, astfel şi TVA aferent cheltuielilor este deductibil, având în vedere, că au fost destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La acest punct contestatarul mai precizează, că deductibilitatea TVA a fost acceptată şi rambursată, anual, din partea aceluiaşi organ fiscal, începând cu anul 2005 şi până-n 30.03.2010.

Referitor la majorările de întârziere, contestatarul consideră, că faţă de organele fiscale a avut o atitudine de bună-credinţă în legătură cu

îndeplinirea obligațiilor fiscale și că în urma controalelor efectuate de către organele fiscale s-a constatat legalitatea operațiunilor fiscale, astfel acesta nu se poate face vinovat de neachitarea la termenul de scadență ale unor obligații neexistente la aceea dată, confirmate ca atare și de către inspectorii fiscali. Totuși, dacă ulterior, inspectorii fiscali constată că există obligații fiscale neachitate de debitor, deși anterior susțineau altfel, contestatarul consideră că se află în fața unei bune credințe colective, fiind aplicabil principiul error communis facit ius, adică eroarea generalizată statornicește dreptul, respectiv trebuie juridicește ocrotit.

Se mai invocă și principiul certitudinii impunerii, art. 3 lit. b din Codul fiscal, în speță, în condițiile în care organul fiscal ani de-a rândul, din 2005 și până-n 2010, a considerat că operațiunile fiscale ale plătitorului sunt corecte și legale, ca în cele din urmă să considere că aceleași operațiuni să fie incorecte, este evident că impunerea majorărilor de întârziere ca sancțiune fiscală, s-a făcut cu încălcarea principiului fiscal al certitudinii impunerii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2009

Cu privire la impozit pe profit

Perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2009

Cu privire la modul de determinare a impozitului pe profit, verificarea s-a efectuat prin sondaj și s-au analizat cheltuielile efectuate de compozesorat din punct de vedere al deductibilității fiscale ale acestora. Datele în baza cărora s-a efectuat defalcarea cheltuielilor economice de cele nonprofit precum și stabilirea veniturilor economice și cele non profit au fost preluate din bilanțul contabil al compozesoratului, iar baza de calcul privind repartizarea cheltuielilor și cheia de repartizare sunt prezentate în anexa 1. la raportul de inspecție fiscală. Din această anexă rezultă, că organele de inspecție fiscală au aplicat cheie de repartizare a cheltuielilor aferente operațiunilor fără scop patrimonial între 67,28% - 78,73%, iar o altă variantă de cota de repartizare de 82,28% - 95,5% pe anii 2005 – 2009, adică cheltuielile neacceptate ca deductibile cu aceste cote.

Organul de inspecție a procedat la stabilirea pentru fiecare an a veniturilor neimpozabile prevăzute la art.15 alin.2 din Codul fiscal și la determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art.15 alin.3 din Codul fiscal. Astfel, în urma calculării celor două limite, în vederea stabilirii veniturilor neimpozabile prevăzute la art.15 alin.3 din Cod fiscal, suma care va fi considerat ca neimpozabilă este valoarea cea mai mică dintre cele două limite.

Determinarea profitului impozabil și calculul impozitului pe profit este prezentat în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală, din care rezultă, că

organele de inspecție fiscală au pornit din profitul net sau pierderea înregistrată de posesor, la care au adăugat o serie de cheltuieli nedeductibile, inclusiv cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, din care s-a scăzut veniturile neimpozabile prevăzute la art.15 alin.2 și 3 și rezerva legală din Codul fiscal, iar suma rezultată a fost considerată profit impozabil anual, la care s-a calculat impozitul pe profit cu cota de 16%, pe anii 2005 – 2009 s-a rezultat în total suma de ... lei impozit pe profit.

Impozitul pe profit declarat pe anii 2005 - 2009 în sumă de ... lei a fost scăzut din cel stabilit, fiind stabilită o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei, la care s-a mai calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Cu privire la TVA

Perioada verificată 01.01.2005 - 31.12.2009

Perioada supusă verificării a mai fost verificată cu ocazia soluționării deconturilor cu suma negativă de TVA, prin 7 inspecții fiscale (28.04.2006 – 29.03.2010). În urma apariției unor informații suplimentare cu privire la TVA deductibilă, s-a solicitat prin referat reverificarea perioadei susmenționate. Reverificarea s-a efectuat pe baza deciziei de reverificare nr. .../2010.

Referitor la TVA deductibilă: organul de inspecție, conform situației privind determinarea profitului impozabil (anexa 2) a calculat cheltuielile aferente veniturilor impozabile și neimpozabile pentru fiecare an, pe perioada 2005-2009. Așa cum s-a prezentat în situația privind determinarea profitului impozabil, posesorul nu avea dreptul de deducere asupra cheltuielilor aferente veniturilor neimpozabile. Drept urmare această proporție din cheltuielile comune nu a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile și organul de inspecție nu a acceptat deducerea TVA-ului aferent acestor cheltuieli, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În perioada 2005 -2009 posesorul a înregistrat în contul 623 „cheltuieli protocol”. După recalcularea cheltuielilor în funcție de repartizarea veniturilor, conform art.21 alin.3 lit.a din Legea 571/2003, rezultă că posesorul a depășit limita cheltuielilor deductibile, iar organul de inspecție a stabilit TVA nedeductibil aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile.

În consecință, pe anii 2005 - 2009 nu s-a admis TVA deductibilă în sumă de ... lei și s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de asociație, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra

legalității și temeiniciei stabilirii acestui impozit în sarcina COMPOSESORATULUI X, în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă situația de fapt bazate pe documentele primare avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea consecințelor fiscale ale deficiențelor constatate.

În fapt, în perioada 2005 – 2009 Composesoratul X a realizat venituri din valorificarea masei lemnoase de pe suprafețele împădurite aparținând membrilor composesori. Aceste venituri în situațiile financiare anuale (bilanțuri cu anexe) au fost defalcate în:

- **venituri din activități non profit**, care reprezintă drepturile cuvenite membrilor composesori,

- **venituri din activități economice**, care reprezintă valoarea masei lemnoase valorificate peste drepturile cuvenite membrilor composesori. Din acestea s-a suportat toate cheltuielile de administrare a composesoratului și a fondului silvic al acestuia, diferența rămasă reprezenta profitul sau pierderea.

Organele de inspecție fiscală la determinarea profitului impozabil au luat în considerare datele din situațiile financiare anuale, respectiv elementele de venituri și de cheltuieli, fără ca acestea să fie analizate pe bază de documente primare, precum și conținutul economic al acestor operațiuni.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei s-a rezultat, că composesoratul contestatar nu a condus evidențele conform reglementărilor contabile prevăzute pentru organizațiile non profit, mai ales cu privire la separarea activității fără scop patrimonial de activitatea economică. Din situațiile financiare anuale se rezultă că veniturile au fost împărțite în cele două categorii în raport cu drepturile acordate membrilor. Adică la veniturile activității fără scop patrimonial au fost înregistrate drepturile valorice efectiv acordate membrilor, iar la veniturile activității economice s-a înregistrat diferența de valoare, între total venituri realizate din vânzarea masei lemnoase și drepturile valorice efectiv acordate membrilor, în fapt partea din care s-a suportat cheltuielile, în condițiile în care toate veniturile sunt de același tip. Mai mult, cu toate că veniturile au fost realizate din valorificarea masei lemnoase, în evidențele contabile a composesoratului nu este evidențiată masa lemnoasă, nici ca materii primă și nici ca produs sau marfă.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă, că organele de inspecție fiscală nu au sesizat deficiențele cu privire la reglementările contabile, la determinarea profitului impozabil luând în considerare datele din evidența contabilă, fără să facă o analiză pe baza documentelor primare, ca urmare nici elementele de venituri și cheltuieli pentru cele două categorii (nonprofit, economic), implicit nici profitul impozabil nefiind stabilit corect.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în perioada verificată,

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”,

iar potrivit art. 21 (1)

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”

Începând cu data de 01.01.2007, prin HG Nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, compozesoratele din punct de vedere fiscal au fost încadrate în categoria organizațiilor nonprofit, sindicale și patronale, care la pct. 8²., precizează:

„8². Prevederile alin. (2) și alin. (3) ale art. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și persoanelor juridice care sunt constituite și funcționează potrivit Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, cu modificările și completările ulterioare.”

Aplicarea prevederilor alin. (2) și alin. (3) ale art. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, înseamnă scutiri de la plata impozitului pe profit pentru unele venituri, astfel:

„(2) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;

b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților[...];”

(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 18, după caz.”

În acest sens Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare în perioada verificată, la pct. 8 precizează:

„8. Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la

alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la [cap. II](#), titlul II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere următoarele:

a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la [art. 15](#) alin. (2) din Codul fiscal;

b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la [art. 15](#) alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:

- calculul echivalentului în lei a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la [art. 15](#) alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c);

e) calculul profitului impozabil corespunzător veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

(i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d). Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune;

(ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i), luându-se în considerare prevederile [art. 21](#) din Codul fiscal;

(iii) stabilirea profitului impozabil ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. (ii);”

Ținând cont de prevederile sus menționate, precum și faptul, că compozesoratul are și un alt specific decât o simplă organizație nonprofit sau o societate comercială, se reține, că stabilirea profitului impozabil necesită o analiză amănunțită a veniturilor și cheltuielilor, tipul acestora, care poate fi efectuată numai prin analizarea operațiunilor pe baza documentelor primare.

Or, organele de inspecție fiscală, cum au precizat și în raportul de inspecție fiscală, pentru defalcarea veniturilor și ale cheltuielilor au luat ca bază datele din bilanțul contabil și contul rezultatului exercițiului, iar repartizarea cheltuielilor și stabilirea cheii de repartizare s-a făcut pe baza datelor din balanțele de verificare (înșirând conturile de cheltuieli sintetice de la 6022 până la 681), fără analizarea documentelor primare care au stat la baza operațiunilor. Acest mod de stabilire nu era corect, avându-se în vedere și faptul, că compozesoratul contestatar nu a condus evidențele conform reglementărilor contabile, mai ales cu privire la separarea activității fără scop patrimonial de

activitatea economică, deficiență care nu a fost sesizată de organul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere contestată, s-au rezumat să constate, în mod generic, că posesorul la repartizarea cheltuielilor comune nu a ținut cont de cheltuielile aferente veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, fără să precizeze operațiunile analizate, felul și natura cheltuielilor pentru care nu a acordat deductibilitate, **cu atât mai mult cu cât primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic, a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile - chiar eronate fiind - cât și documentele justificative prezentate de contribuabil în cazurile respective precum și modul de completare al acestora, etc.**

Având în vedere că **din susținerile contestatarului cât și din conținutul raportului de inspecție fiscală** nu se poate analiza de către organele de soluționare situația de fapt precum și temeiul de drept incident în cauză în perioada supusă verificării, precum și faptul că sumele nu pot fi defalcate astfel încât organul de soluționare să poată face corespondența cu elementele de venituri și cheltuielile nedeductibile fiscal cu care organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia : *“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”*.

În consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei**, urmând ca la refacerea controlului să se aibă în vedere strict reținerile din prezenta decizie, susținerile contestatarului și documentele depuse în dosarul cauzei, prezentarea situației de fapt pentru fiecare deficiență în parte, astfel încât contribuabilul în care este nemulțumit de actul de control încheiat să fie în măsură să-și formuleze propriile apărări.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu face dovada existenței elementelor noi suplimentare, necunoscute la verificările anterioare care să îndreptățească reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozite

si taxe, în conformitate cu prevederile art. 105(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În fapt, la **COMPOSESORATUL X** s-a efectuat o inspecție fiscală generală pentru perioada de 01.01.2005 - 31.12.2009, cele constatate fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de ... lei și s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a rezultat, că composesoratul contestatar, pe linia taxei pe valoarea adăugată, a mai fost verificată pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009 cu ocazia soluționării deconturilor cu suma negativă de TVA, prin 7 inspecții fiscale parțiale, definitive prin rapoarte de inspecție fiscală nr. .../2006 pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2005, nr. .../2007 pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, nr. .../2008 pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, nr. .../2008 pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2008, nr. .../2009 pentru perioada 01.07.2008 – 31.03.2009, nr. .../2009 pentru perioada 01.04.2009 – 30.06.2009 și nr. .../2010 pentru perioada 01.07.2009 – 31.12.2009.

Organul de inspecție fiscală a solicitat prin referatul nr. .../2010 reverificarea perioadei susmenționate, motivând cu apariția unor informații suplimentare cu privire la TVA deductibilă. Reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2009 s-a efectuat pe baza deciziei de reverificare nr. .../2010, aprobată de conducătorul AIF.

În drept, la art. 105 (3) și (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele reguli privind inspecția fiscală:

„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

(5) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.”

Astfel, potrivit acestor dispoziții legale inspecția fiscală se poate efectua o singură dată pentru aceeași perioadă și același tip de impozit. Totuși, legiuitorul a prevăzut ca, prin excepție de la această regulă, conducătorul

inspecției fiscale competent poate dispune reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, dacă apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la efectuarea verificărilor anterioare, sau erori de calcul, care influențează rezultatele controalelor anterioare.

Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin HG nr.1050/2004 prevăd ca :

“102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor [art. 94](#) alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține faptul că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, etc. datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Totuși, prin OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute și anumite situații de excepție când conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Aceste situații care permit reverificarea unei anumite perioade pentru un anumit impozit sau taxă datorată bugetului general consolidat sunt atunci când ulterior încheierii actului de inspecție fiscală apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor anterioare sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Această normă de excepție este de strictă interpretare și aplicare, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit fiind posibilă numai dacă sunt îndeplinite cerințele acesteia, în caz contrar devenind aplicabil principiul general, respectiv principiul unicității controlului, conform căruia inspecția se efectuează numai o singură dată pentru același tip de impozit, taxă, contribuție și aceeași perioadă.

Din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, referatul pentru solicitarea reverificării, organele de inspecție

fiscală pentru procedura de reverificarea taxei pe valoarea adăugată a avut ca punct de plecare constatările cu privire la impozitul pe profit unde s-au stabilit ca nedeductibile unele cheltuieli ca urmare a nerespectării prevederilor legale ce sunt specifice doar impozitului pe profit, nu și în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată. Or, motivul revrificării prin decizia de reverificare nr. .../2010 fiind „deducerea de TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile, care nu au contribuit la realizarea de venituri impozabile”.

Aceste aspecte invocate de organele de inspecție fiscală ca motivație pentru justificarea reverificării Composesoratului X pe linia obligațiilor fiscale reprezentând TVA pe perioada 01.01.2005-31.12.2009 nu pot fi considerate elemente noi, necunoscute organelor de inspecție fiscală cu prilejul controalelor anterioare, așa cum sunt definite la art.102.4 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin HG nr.1050/2004, având în vedere, că condiția pentru dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, care nu în totdeauna sunt asimilate veniturilor impozabile. Din datele existente în dosarul cauzei rezultă, că nici în cazul Composesoratului X veniturile impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit nu sunt același cu operațiunile taxabile din punct de vedere a TVA. Contribuabilul fiind înregistrat ca plătitor de TVA, fiind considerată că are activitate economică din punct de vedere TVA și persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, livrările de bunuri fiind considerate ca operațiuni taxabile.

Având în vedere motivele în virtutea cărora s-a solicitat reverificarea Composesoratului X, în raport de temeiul legal care reglementează reverificarea aceluiași impozite și taxe pe aceeași perioadă, se reține că nu se pot identifica datele suplimentare, așa cum sunt ele definite de legiuitor, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării celor 7 inspecții fiscale parțiale, definitive prin rapoarte de inspecție fiscală nr. .../2006 pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2005, nr. .../2007 pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, nr. .../2008 pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, nr. .../2008 pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2008, nr. .../2009 pentru perioada 01.07.2008 – 31.03.2009, nr. .../2009 pentru perioada 01.04.2009 – 30.06.2009 și nr. .../2010 pentru perioada 01.07.2009 – 31.12.2009, care să justifice aprobarea reverificării a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată conform art.213 alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Organul de soluționare competent 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.”

Conform acestui text de lege, organul de soluționare competent, în situația în care constată existența unor excepții procedurale sau de fond, procedează mai întâi la analiza acestora, iar în cazul în care constată că sunt întemeiate, pronunță o soluție pe procedura, fără a mai antama fondul cauzei, iar în cazul de speță s-a constatat excepția prevăzută de art. 105 (3), care este una de fond.

Având în vedere reținerile anterioare, cât și art. 216 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează, că *„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”*, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2010, va fi desființată pentru suma de ... **lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca la refacerea controlului să se aibă în vedere strict reținerile din prezenta decizie, respectiv datele suplimentare, așa cum sunt ele definite de legiuitor, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării celor 7 inspecții fiscale anterioare.

3. Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”*, precum și principiul de drept **“accessorium sequitur principalem”**, **se va desființa decizia de impunere nr. .../2010 și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 105, art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- ... lei taxă pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,