



DECIZIA NR bis din10. 2006
de îndreptare a erorii materiale din Decizia nr...../07.09.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal Vâlcea cu adresa din 28.09.2006, asupra Deciziei din 07.09.2006, privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL, Rm. Vâlcea înregistrată sub nr. .../27.07.2006.

În fapt, contestația formulată de SC X SRL a avut ca obiect suma de ... lei RON stabilită prin **Decizia de impunere din 23.06.2006** întocmită de Activitatea de control fiscal Vâlcea, alcătuită astfel :

- ... lei RON impozit pe profit,
- lei RON accesorii aferente impozit profit,
- ... lei RON TVA,
- ... lei RON accesorii aferente TVA,

precum și măsura neadmiterii la deducere a TVA în sumă de lei ron și a cheltuielilor în sumă de lei ron.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare din 23.08.2006, ce reprezintă titlu de creanță în cauză, s-a stabilit la sursa impozit pe profit și TVA, suma de lei RON alcătuită astfel:

- ... lei RON impozit pe profit stabilit pe perioada 04.08.2004 - 31.12.2005;
- ... lei RON accesorii aferente impozit pe profit;
- ... lei RON TVA stabilită pe perioada 04.08.2004 - 28.02.2006;
- ... lei RON accesorii aferente TVA.

Din cele de mai sus, rezultă că în obiectul contestației formulate de SC X SRL, Rm. Vâlcea, a fost inclusă și **măsura neadmiterii la deducere a TVA în sumă de ... lei RON și a cheltuielilor în sumă de lei RON dispusă de organele de inspecție fiscală, cu influență asupra bazei de impunere stabilită suplimentar și respectiv a impozitului pe profit și TVA .**

Referitor la măsurile contestate de SC X SRL, Rm. Vâlcea, în raportul de inspecție fiscală din 22.06.2006, anexă la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală din 23.08.2006, s-au consemnat următoarele:

La pag.9 și 10 din raportul de inspecție fiscală, pct.1.4 se consemnează : “ Baza de impunere calculată de contribuabil pentru anul fiscal 2004 este de lei profit impozabil cu impozit calculat, declarat și virat în sumă de lei.[...].

Baza de impunere calculată și declarată de contribuabil pentru anul fiscal 2005 este pierdere fiscală de RON. [...]. “

La pag.16 din raportul de inspecție fiscală, pct.4.4 se menționează că “ Pentru anul fiscal 2004, la o diferență a bazei de impunere de RON determinată prin aplicarea tratamentului nedeductibilității fiscale pentru cheltuieli și aplicarea procentului de 25 %, inspecția fiscală a stabilit o diferență suplimentară la impozit pe profit de ... RON cu scadență de plată 25.03.2005[...]

Cu diferența de RON stabilită prin aplicarea tratamentului fiscal al nedeductibilității fiscale pentru cheltuieli efectuate în anul fiscal 2005, inspecția fiscală a diminuat pierderea fiscală determinată de societatea verificată.”

La pag.31 din raportul de inspecție fiscală, pct.4.3 și 4.4 se menționează :

“Prin înregistrarea sumei totale de RON ca TVA deductibilă, din care ... RON TVA deductibilă în jurnalul de cumpărări pe luna octombrie 2004, ... RON pe ianuarie 2005, ... RON pe februarie 2005, ... RON pe aprilie 2005 și ... RON pe noiembrie 2005 și întocmirea pe baza acestora a deconturilor lunare depuse la organul fiscal teritorial, s-a exercitat necuvenit dreptul de deducere a TVA, încălcându-se astfel, preved. art.145 alin.(3) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Diferența stabilită suplimentar de inspecția fiscală la TVA de plată, pentru acest aspect, este de lei RON aferent unei baze de impunere de RON. “

Prin calea de atac exercitată, SC X SRL a contestat numai parte din cheltuielile pentru care nu s-a acordat drept de deducere, respectiv suma de ... lei RON din care ... lei aferente anului 2004 și ... lei RON aferente anului 2005, adică parte din baza de impunere suplimentară avută în vedere la stabilirea diferenței de impozit pe profit de către organele de inspecție fiscală.

În același fel, prin calea de atac exercitată SC X SRL contestă numai parte din TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, respectiv suma de lei din care: ... lei RON pentru anul 2004 (octombrie) și ... lei pentru anul 2005 (ianuarie, februarie și noiembrie), adică parte din baza de impunere suplimentară avută în vedere la stabilirea diferenței de TVA de către organele de inspecție fiscală.

În referatul din 07.08.2006 cu propunerile de soluționare a contestației formulate de SC X SRL Rm. Vâlcea, întocmit de ACF- Vâlcea potrivit dispozițiilor pct.3.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005, deși la pct.3 (pag.4 din referat) se menționează că petenta contestă și majorarea bazei de impunere și implicit a impozitului pe profit și TVA cu sume provenite din facturi emise atât în anul 2004 cât și în anul 2005, la pct. II.3 din referat se opiniează că : “ Contestatoarea nu precizează ce sume contestă și nici dacă contestă sau nu contestă și sume privind accesorii aferente .”

Astfel, ACF- Vâlcea prin referatul întocmit propune la acest punct “ Respingerea contestației, și menținerea obligațiilor suplimentare la impozit pe profit și TVA stabilite cu ocazia verificării financiar - contabilă finalizată prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere emisă din 23.06.2006, atacate [...]” .

Art. 83 alin.(1) lit.b) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care menționează că : “ (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel : [...]

b) prin decizie **emisă de organul fiscal**, în celelalte cazuri.[...] “,

Art.107.1. lit.a din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate de HG 1050/2004 care menționează că : " Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează **obligația de plată privind creanțele fiscale**, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de **organele competente, potrivit legii** ;[...]"

Având în vedere cele învederate, se reține că decizia de impunere reprezentând titlu de creanță care se emite pentru obligațiile fiscale de plată stabilite ca urmare a modificării bazei de impunere printr-o verificare fiscală așa cum rezultă și din prevederile OMF nr. 1378/2005 privind formularul de "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală." de către organele fiscale competente.

În consecință, organele de soluționare au apreciat că stabilirea diferențelor de impozite și taxe de către acestea prin decizia de soluționare este contrară dispozițiilor legale, iar excepția necompetenței materiale de a dispune în sarcina contribuabilului obligații de plată în alt mod decât cel expres prevăzut de lege este absolută .

Astfel așa cum s-a arătat anterior, constatările organelor de inspecție fiscală privind măsurile contestate se referă la o diferență a bazei de impunere la impozitul pe profit pentru anul fiscal 2004, de lei RON, din RON stabilit cu o diferență suplimentară aferentă la impozit pe profit de RON , iar pentru anul fiscal 2005 de o diferență a bazei de impunere de lei RON, parte din cea stabilită de organul de inspecție fiscală cu o diferență

suplimentară aferentă la impozit pe profit de RON cu care a fost diminuată pierderea înregistrată de contestatoare în anul 2005.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei TVA de plată în sumă de lei RON , ca urmare a exercitării în mod necuvenit de către aceasta a dreptului de deducere a TVA în același cuantum.

Art.19 alin.(1) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal menționează :

“ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile 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. [...] “

Art.146 alin.(1) din același act normativ menționează : “ Perioada fiscală pentru taxa pe valoare adăugată este **luna calendaristică**. “ iar la art. 148 alin.(1) și (2) din același act normativ este stipulat modul de determinare a taxei de plată sau a sumei negative de taxă, **într-o perioadă fiscală**.

Față de cele de mai sus, prin Decizia de soluționare a contestației emisă la data de 07.09.2006 , organele de soluționare au apreciat ca necesară desființarea și refacere în totalitate a capitolelor privind impozit pe profit și TVA din decizia de impunere din 23.06.2006 și raportul de inspecție fiscală, avându-se în vedere influențele fiscale asupra bazei impozabile suplimentare stabilite prin titlul de creanță emis de ACF -Vâlcea în contul acestor surse la bugetul general consolidat al statului, aferente a doi ani fiscali diferiți, 2004 și 2005 și procedura specifică de determinare a profitului impozabil și respectiv a taxei pe valoare adăugată.

În acest sens, s-au avut în vedere și dispozițiile art. 103 alin.(3) din OG 92/2003 rep. care menționează :

“ **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. ”

În conformitate cu textul de lege sus citat, reverificarea aceleași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Așa fiind, organele de soluționare au avut în vedere că prin desființarea numai în parte a capitolelor din titlul de creanță emis în cauză de organele de inspecție fiscale, acestea s-ar afla în imposibilitatea reverificării bazei impozabile la sursa impozit pe profit și taxă pe valoare adăugată, potrivit dispozițiilor art.103 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, în raport de punctul de vedere exprimat în cauză de serviciul juridic, prin scrisoarea din 05.09.2006, stipulat în totalitate în Decizia de soluționare a contestației din emisă în data de 07.09.2006, ale căror considerente trebuie urmărite în reverificarea ce urmează a se efectua asupra obligației suplimentare la impozitul pe profit datorate de contribuabil, întrucât acestea au stat și la baza fundamentării soluției de desființare în parte a titlului de creanță emis în cauză de ACF Vâlcea, organele de soluționare au avut în vedere dispozițiile art.183 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care menționează : “ **(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.**”

În drept, art. 183 alin.(1) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, precizează însă :

“ (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.**”

Așa fiind, se reține că în cauză dispozițiile art.183 alin.(1) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală au prioritate față de cele stipulate la alin.(3) al aceluiași articol, organele de soluționare procedând în mod eronat pronunțând o soluție, anticipând situația în care vor fi puse organele de inspecție fiscală ulterior acesteia.

În consecință, organele de soluționare rețin că se impune îndreptarea erorii materiale din dispozitivul Deciziei de soluționare a contestației emisă la data de 07.09.2006, privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din 27.07.2006.

În drept, art.48 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală menționează: “Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii.”

Art.46.1 lit.a din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate de HG nr.1050/2004 menționează : “ Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt:

a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 47 din Codul de procedură fiscală [...].”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.48 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală și ale art.46.1 lit.a din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate de HG nr.1050/2004 se:

D E C I D E

Modificarea primului paragraf din dispozitivul Deciziei de soluționare a contestației emisă la data de 07.09.2006 privind modul de soluționare a contestației formulate de **SC X SRL**, Rm. Vâlcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din 27.07.2006, pag.9 , ce va avea următorul conținut :

“ Desființarea în parte a : cap.2.1.1, cap.2.1.2 și cap.2.13 din Decizia de impunere din 23.06.2006 privind impozitul pe profit în sumă de ... ron, dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de lei ron precum și în ceea ce privește măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei ron, și a CAP. III lit.A - Impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală din 22.06.2006 privind aceste sume, emise pentru SC X SRL, Rm. Vâlcea și refacerea acestora în conformitate cu considerentele reținute în conținutul soluției astfel pronunțate.

Desființarea în parte a : cap.2.2.3 privind TVA în sumă de ron, dobânzi /majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... ron precum și în ceea ce privește măsura neadmiterii la deducere a TVA în sumă de 3.694 lei ron și a CAP. III lit. B - Taxa pe valoare adăugată din raportul de inspecție fiscală din 22.06.2006 privind aceste sume, emise pentru SC X SRL, Rm. Vâlcea și refacerea acestora în conformitate cu considerentele reținute în conținutul soluției astfel pronunțate. “

DIRECTOR EXECUTIV,