

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 129

din 14.07.2006

privind soluționarea contestației formulată de persoana fizică
..... din localitatea
Gura Humorului, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava sub nr.din 27.06.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Gura Humorului prin adresa nr. din 01.06.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 27.06.2006, cu privire la contestația formulată de din localitatea Gura Humorului, str.

Persoana fizică contestă Deciziile de impunere nr. din 04.05.2006 pentru anul 2002, nr. din 28.04.2006 pentru anul 2003 și nr. din 28.04.2006 pentru anul 2004, emise de Administrația Finanțelor Publice Gura Humorului, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.12.2005, întocmit de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc, privind suma de lei, reprezentând:

- lei impozit pe venit de restituit pentru anul 2002;
- lei impozit pe venit de plată pentru anul 2003;
- lei impozit pe venit de plată pentru anul 2004.

Așa după cum rezultă din referatul cu propuneri de soluționare, persoana fizică din localitatea Gura Humorului este membru al **Asociației Familiale**, care până la data de 05.01.2004 a avut un nr. de 4 membri, astfel:

-, care deține o cotă de 50%;
-, care deține o cotă de 0%;
-, care deține o cotă de 25%;
-, care deține o cotă de 25%,

iar începând cu data de 05.01.2004 a avut un nr. de 2 membri, astfel:

-, care deține o cotă de 100%;
-, care deține o cotă de 0%.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică, privitor la diferențele de impozit pe venit pentru anii 2002, 2003 și 2004, susține că venitul impozabil stabilit de organele de control nu corespunde realității.

În ceea ce privește impozitul pentru anul 2002, petenta susține că în anul 2002 a realizat un venit brut de lei și cheltuieli de lei, rezultând un venit net impozabil de lei, reprezentând 50% din venitul realizat pe asociație, conform contractului de asociere nr. din 27.11.2001, și că în anul 2001 a avut o pierdere fiscală pe total asociație în sumă de lei, din care îi aparține lei.

Privitor la impozitul pentru anul 2003, contestatoarea susține că în acest an a realizat un venit brut de lei și cheltuieli de lei, rezultând un venit net impozabil de lei, reprezentând 50% din venitul realizat pe asociație, conform contractului de asociere nr. din 27.11.2001.

În ceea ce privește impozitul pentru anul 2004, petenta susține că în acest an a realizat un venit brut de lei și cheltuieli de lei, rezultând un venit net impozabil de lei, reprezentând 100% din venitul realizat pe asociație, conform contractului de asocieredin 06.01.2004.

II. Prin Deciziile de impunere nr. din 04.05.2006 pentru anul 2002, nr. din 28.04.2006 pentru anul 2003 și nr. din 28.04.2006 pentru anul 2004, emise de Administrației Finanțelor Publice Gura Humorului în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.12.2005, întocmit de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc pentru A.F., s-au stabilit pentru persoana fizică, potrivit părții ce o deține ca membră a asociației verificate, următoarele:

- lei impozit pe venit de restituit, pentru anul 2002;
- lei impozit pe venit de plată, pentru anul 2003;
- lei impozit pe venit de plată, pentru anul 2004.

Pentru anul 2002, prin raportul de inspecție fiscală întocmit pentru **Asociația Familială**, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, organele de control au stabilit un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei.

Pentru anul 2003 organele de control au stabilit un venit brut lei, cheltuieli deductibile lei și un venit net lei.

Pentru anul 2004 organele de control au stabilit un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei.

Prin raportul de inspecție fiscală, capitolul „Sinteza constatărilor inspecției fiscale”, ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, se precizează că în ceea ce privește impozitul pe venit s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară de lei pentru anul 2002, de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozit pe venit în sumă de lei, din care lei pentru anul 2003, stabilit prin Decizia de impunere nr. din 28.04.2006, și lei pentru anul 2004, stabilit prin Decizia de impunere nr. din 28.04.2006, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestor sume, în condițiile în care prin actele de control nu se menționează cauzele care au determinat stabilirea acestei obligații suplimentare și documentele avute în vedere.

În fapt, în urma verificării efectuate la **Asociația Familială**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 28.12.2005, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc au stabilit o bază impozabilă suplimentară privind impozitul pe venit pe total asociație de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004, fără să precizeze cauzele care au determinat stabilirea acesteia și documentele avute în vedere.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție stabilesc că **Asociația Familială** a realizat în anul 2003 un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei, iar în anul 2004 un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei, fără însă să rezulte care sunt diferențele stabilite suplimentar și în ce constau aceste diferențe.

În drept, în ceea ce privește modul de determinare a venitului net pentru activități independente sunt aplicabile prevederile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada verificată, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului,

deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.”

În ceea ce privește impunerea veniturilor din activități independente sunt aplicabile prevederile pct. 42 și 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se precizează:

„42. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.

46. Pentru persoanele fizice asociate impunerea se face la nivelul fiecărei persoane asociate din cadrul asocierii fără personalitate juridică, potrivit contractului de asociere, inclusiv al societății civile profesionale, asupra venitului net distribuit.”

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, prin Deciziile de impunere nr. din 28.04.2006 pentru anul 2003 și nr. din 28.04.2006 pentru anul 2004, Administrația Finanțelor Publice Gura Humorului, în baza raportului de inspecție emis de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc pentru A.F., au stabilit pentru persoana fizică, potrivit părții ce o deține ca membră a asociației verificate, de 50% în anul 2003 și de 100% în anul 2004, un impozit pe venit de plată de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004.

Prin contestația formulată persoana fizică susține că venitul impozabil stabilit de organele de control nu corespunde realității.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 28.12.2005, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc au stabilit o bază impozabilă suplimentară privind impozitul pe venit pe total asociație de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004, fără să precizeze cauzele care au determinat stabilirea acestuia și documentele avute în vedere.

Potrivit art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă la data verificării:

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

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere.

În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”

În ceea ce privește regulile de inspecție fiscală, la **art. 103** din același act normativ se precizează că **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Referitor la aplicarea acestui articol, la pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, se precizează:

„La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție stabilesc că **Asociația Familială** a realizat în anul 2003 un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei, iar în anul 2004 un venit brut de lei, cheltuieli deductibile de lei și un venit net de lei, fără însă să rezulte în ce constau diferențele stabilite suplimentar, cauzele care au determinat stabilirea bazei de impunere privind impozitul pe venit pe total asociație de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004 și documentele avute în vedere.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală a fost efectuată în urma constatărilor activității de audit intern, prin dispoziția dată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, nr. din 08.11.2005.

Se reține că raportul de inspecție fiscală a fost emis de organele de control din cadrul Administrației Financiare Câmpulung Moldovenesc, iar deciziile de impunere pentru venitul global au fost emise de organele fiscale din cadrul Administrației Financiare Gura Humorului, care au competență în administrarea impozitelor pentru contribuabilul verificat.

Referitor la competența materială, art. 33 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al

plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.

În legătură cu aplicarea acestui articol, la pct. 32.1 și 32.2 din Normele metodologice de aplicare a ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, se precizează:

„32.1. Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare cu privire la creanțele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat, care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare. În scopul administrării unitare a acestor creanțe, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală emite instrucțiuni în condițiile legii.

32.2. Unitățile administrativ-teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea creanțelor fiscale care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare.”

La art. 97 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(1) Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența de exercitare a inspekției fiscale se stabilește prin regulamentul de organizare și funcționare aprobat în condițiile legii.

(3) Competența privind efectuarea inspekției fiscale se poate delega altui organ fiscal.”

În ceea ce privește aplicarea acestui articol, pct. 96.2 și 96.3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, precizează:

„96.2. Unitățile administrativ-teritoriale, prin compartimentele de specialitate din structura acestora, au competența materială și teritorială pentru efectuarea inspekției fiscale în domeniul impozitelor, taxelor și al altor venituri pentru a căror administrare sunt competente, potrivit legii.

96.3. Delegarea de competență se face prin emiterea unui ordin de serviciu. Potrivit art. 96 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, competența se poate delega și în cazul controalelor încrucișate sau în alte cazuri fundamentate.”

Întrucât prin actele atacate nu se menționează cauzele care au determinat stabilirea bazei de impunere suplimentare privind impozitul pe venit pe total asociație, de lei pentru anul 2003 și de lei pentru anul 2004, și documentele avute în vedere, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța asupra cauzei.

Având în vedere cele prezentate, urmează **să se desființeze** Deciziile de impunere nr. din 28.04.2006 pentru anul 2003 și nr. din 28.04.2006 pentru anul 2004, emise de Administrația Finanțelor Publice Gura Humorului, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 28.12.2005, întocmit de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc, privind suma de sumă de lei, din care lei pentru anul 2003, stabilită prin Decizia de impunere nr. din 28.04.2006, și lei pentru anul 2004, stabilită prin Decizia de impunere nr. din 28.04.2006, reprezentând impozit pe venit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe venit, strict pentru aceeași perioadă, și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

2. Referitor la impozit pe venit de în sumă de lei, stabilit prin Decizia de impunere nr. din 04.05.2006 pentru anul 2002, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul de a contesta această sumă în condițiile în care nu a fost lezat în drepturile sale prin emiterea deciziei de impunere contestate.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. din 04.05.2006 emisă pentru anul 2002, organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice Gura Humorului au stabilit că persoana fizică are de primit de la bugetul de stat o diferență de impozit pe venit pe anul 2002 în sumă de lei.

Din decizia de impunere contestată se reține că organele fiscale au stabilit că persoana fizică datorează bugetului de stat pentru anul 2002 un impozit pe venit de lei, cu lei mai puțin decât cel stabilit prin decizia precedentă, respectiv de lei.

Astfel că, în urma verificării s-a stabilit că persoana fizică contestatoare are de primit de la bugetul de stat un impozit pe venit achitat în plus de lei și nu de plată la bugetul de stat, contribuabilul nefiind astfel lezat în drepturile sale.

În drept, în speță sunt incidente prevederile **art. 175** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

Din textul de lege mai sus citat se reține că este îndreptățit la contestație numai cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale

printr-un act administrativ fiscal, or în cazul de față contribuabilul nu a fost lezat în drepturile sale, acesta având de primit de la bugetul de stat un impozit de lei și nu de plătit la bugetul de stat această sumă.

Astfel că, cererea formulată pentru suma de lei, reprezentând impozit pe venit de restituit de la bugetul, este lipsită de interes, contestatoarea nefiind lezată în dreptul sau interesul său.

Potrivit pct. 13.1 lit. d) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, „**13.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim”.

Față de cele menționate mai sus se conchide că persoana fizică nu a fost lezată în drepturile sale prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 04.05.2006 pentru anul 2002, întrucât s-a stabilit un impozit de restituit de la bugetul de stat și nu de plată la bugetul de stat, motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru impozitul pe venit de lei, ca fiind lipsită de interes.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 42 și 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 33 alin. (1), 97, 107, 103 și art. 175 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 32.1, 32.2, 96.2, 96.3, 102.1 și 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, pct. 12.7 și 13.1 lit. d) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 186 din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE :

- Desființarea Deciziilor de impunere nr. din 28.04.2006 pentru anul 2003 și nr. din 28.04.2006 pentru anul 2004, emise de Administrația Finanțelor Publice Gura Humorului, și a Raportului de inspecție fiscală întocmit de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Câmpulung Moldovenesc, **pentru suma de lei**, din care lei pentru anul 2003 și lei pentru anul 2004, reprezentând impozit pe venit, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații

bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

- Respingerea contestației formulată de persoana fizică împotriva Deciziei de impunere nr. din 04.05.2006 pentru anul 2002, privind **impozitul pe venit în sumă de lei, ca fiind lipsită de interes.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.