

DECIZIE nr. 3353 / 25.04.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de d-na X1 și X2, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, și respectiv sub nr. .../17.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF .../18.10.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, și respectiv de către A.J.F.P. Arad-Serviciul Fiscal Orășenesc Sebiș cu adresa nr. .../08.11.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../17.11.2017, asupra contestațiilor formulate de

D-na X1,
CNP: ...
cu domiciliul în ...
și dl. X2
CNP: ...
cu domiciliul în ...

înregistrate la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad-Serviciul Fiscal Orășenesc Sebiș sub nr. .../06.11.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../17.11.2017.

Referitor la obiectul contestației, arătăm următoarele:

1. În ceea ce privește contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, prin care d-na X1, contestă:

- **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** emisă pe numele **X2**, CNP:..., prin care s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de ... **lei** aferent cotei de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului X3, fost titular al CMV DR. X3, CIF ..., și

- **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** emisă pe numele **X1**, CNP: ..., prin care s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de ... **lei** aferent cotei de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului X3, fost titular al CMV DR. X3, CIF

2. În ceea ce privește contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - S.F.O. Sebiș sub nr. .../06.11.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../17.11.2017, prin care d-na X1 și dl. X2 contestă:

➤ **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, emisă de S.F.O. Sebiș prin care au fost stabilite în

sarcina d-nei X1 accesorii în sumă de ... lei ca urmare a Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, și

➤ **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, emisă de S.F.O. Sebiș prin care au fost stabilite în sarcina d-lui X2 accesorii în sumă de ... lei ca urmare a Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017.

În contestațiile formulate, argumentele petenților sunt similare, decizia prin care au fost stabilite accesoriile - Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii **nr. .../10.10.2017 și nr. .../10.10.2017** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, derivând din titlul principal - Deciziile de impunere **nr. .../28.09.2017 și nr. .../28.09.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexasarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „*sub aspectul cuantumului se influențează reciproc*”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexasa dosarele contestațiilor formulate de d-na X1 și dl. X2, înregistrate la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.10.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad-S.F.O. Sebiș sub nr. .../06.11.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../17.11.2017, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora, D.G.R.F.P. Timișoara fiind competentă în soluționarea acestora în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 9.6 din O.P.A.N.A.F. 3741/2015.

În ceea ce privește suma contestată, arătăm următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei, astfel:

➤ Suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit prin **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** privind impozitul pe venit și

contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală;

➤ Suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit prin **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală;

➤ Suma de ... lei stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, emisă de S.F.O. Sebiș, reprezentând accesorii stabilite în sarcina d-nei X1, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017;

➤ Suma de ... lei stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, emisă de S.F.O. Sebiș, reprezentând accesorii stabilite în sarcina d-lui X2, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017.

Contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. .../28.09.2017 și nr. .../28.09.2017 a fost semnată de d-na X1, iar contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 și nr. .../10.10.2017 poartă semnătura d-nei X1 și dl. X2, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere nr. .../28.09.2017 și nr. .../28.09.2017, emise de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 03.10.2017, comunicate sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării de către S.F.O. Sebiș a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .../10.10.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .../10.10.2017, conform confirmărilor de primire existente în fotocopie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I.1. În ceea ce privește contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, formulată de d-na X1:

Petenta X1, în calitate de fostă soție și moștenitoare ca urmare a decesului d-lui X3, fost titular al CMV DR. X3, arată în cuprinsul contestației referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 și

Deciziile de impunere nr. .../28.09.2017 și nr. .../28.09.2017, că „anexez un număr de 24 pag care reprezintă CORESPONDENȚA dintre mine și S.F.O. SEBIȘ, în perioada MART 2015 ÷ OCT 2017 în legătură cu:

1. DECLARAȚIILE pt CMV dr. X3 CUI

2. CEREA DE RESTITUIRE a sumei de ... lei rezultată din DECIZIA DE IMPUNERE ANUALĂ pt. 2013 cu nr. .../27.05.2014 ca urmare a regularizării impozitului pe venit aferent anului 2013 pentru X3 CNP ... decedat în 29.11.2014”, a prezentând următoarea stare de fapt:

În data de 09.10.2017, în urma adresei primite de la S.F.O. Sebiș nr. .../05.10.2017 a aflat despre Decizia de impunere din oficiu nr. .../17.11.2015, care a fost returnată în data de 18.11.2015 la S.F.O. Sebiș pe motivul „destinatar decedat”. Petenta afirmă că a mai primit corespondență pe numele lui X3, cu domiciliul în Chisindia, de la S.F.O. Sebiș „pe care o anexez”, din care rezultă impozit de achitat 0 lei, iar în rândul de jos se specifică că impozitul stabilit din oficiu se corectează prin depunerea de către contribuabil a unei declarații de venit, declarație pe care nu a depus-o, deci impozitul fiind 0 lei deoarece a fost achitat ... lei, astfel:

- ... lei impozit și ... lei CASS cu chitanța nr. .../21.03.2014;
- ... lei impozit și ... lei CASS cu chitanța nr. .../24.06.2014.

Petenta arată că în luna ianuarie 2017 a depus cereri de restituire a sumei de ... lei, înregistrate sub nr. .../10.01.2017 și nr. .../18.01.2017, la care a primit răspuns că aceasta sumă se rambursează doar succesorilor nefiind specificat faptul că X3 avea datorii la acea dată, fapt ce rezultă și din Decizia de impunere din oficiu.

Ulterior, în luna aprilie 2017, când a intrat în posesia Certificatului de moștenitor, a depus cererea nr. .../21.04.2017 pentru restituirea acestei sume, primind răspuns cu adresele nr. ... și nr..../24.04.2017 că suma nu poate fi rambursată cf. art. 168 alin. 8 din Legea nr. 207/2015 deoarece situația fiscală pentru anul 2014 nu este clarificată, urmând a se efectua inspecție fiscală, arătând că tot S.F.O. Sebiș a emis Decizia de impunere din oficiu din 17.11.2015, din care rezultă datorii 0 lei, deși potrivit art. 168 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 207/2015 sumele reprezentând diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală se restituie din oficiu.

În opinia petentei, faptul ca CMV DR. X3 a realizat in anul fiscal 2014 un venit net de ... lei ca urmare a documentelor justificative deținute de către aceasta la data controlului, nu reprezintă realitatea. Petenta X1 solicita, emiterea altor decizii de impunere, cu o analiza a situației fiscale a CMV DR. X3 comparativa cu deciziile de impunere din anii anteriori, invocând faptul ca nu exista CMV in județul Arad cu un asemenea venit net.

De asemenea, referitor la cap. VI din Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 – unde este specificat „Contribuabilul renunță la

punctul de vedere”, petenta arată că aceasta a depus punctul de vedere conform art. 130 alin. 5 din Legea nr. 207/2015.

Deși în cuprinsul contestației petenta afirmă că anexează un număr de 24 pagini, precum și o corespondență adresată domnului X3, cu domiciliul în Chisindia, de la S.F.O. Sebiș, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că aceasta nu este însoțită de aceste documente.

I.2. În ceea ce privește contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - S.F.O. Sebiș sub nr. .../06.11.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../17.11.2017, formulată de d-na X1 și dl. X2:

D-na X1 și dl. X2 au formulat contestație împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 nr. .../10.10.2017**, emise de S.F.O. Sebiș, prin care s-au calculat accesorii aferente pentru neplata la termen a impozitului pe venit pentru anul 2014 pentru X3, arătând că nu sunt de acord cu baza de calcul al acestor majorări, deoarece s-au achitat sume de către X3 în cursul anilor 2013 și 2014 în contul impozitului pe venit, majorările calculându-se la 3 ani de la decesul său, solicitând a se ține cont de prevederile art. 167 alin. 1, 2, 4 și 8 din Legea nr. 207/2015 privind compensarea.

Totodată, solicită acordarea dobânzilor pentru suma de ... lei, rezultată din decizia nr./27.05.2014 cf. art. 182 alin 1 și art. 168 alin. 4 din Legea nr. 207/2015, calculate până la data de 26.07.2015 când trebuie operată compensarea.

De asemenea informează că „astăzi 6.11.2017 achităm suma de ... lei rezultată ca diferență între imp. pe venit calculat pentru X3 aferent anului 2014 și sumele achitate de el” și solicită emiterea unei noi Anexe privind situația majorărilor pe care ar urma să le achite, în urma recalculării.

II.1. Prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă pe numele X2, CNP: ..., în calitate de moștenitor cu cota de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au procedat la repartizarea venitului net constatat aferent anului 2014, stabilind o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.23 pct.1 lit. a) din Legea nr. 207/2015 obligația fiscală privind depunerea formularului „Declarația privind veniturile realizate în România” cod 200 referitoare la defunctul X3, trebuia îndeplinită de către moștenitori cu cotele prevăzute la punctul II din Certificatul de moștenitor nr. 81 din data de 11.04.2017, în speță de către X2 și X1, în termenele prevăzute de lege și care să reflecte complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Prin **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** emisă pe numele **X1**, CNP: ..., în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota de ¼ din masa succesorală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au procedat la repartizarea venitului net constatat aferent anului 2014, stabilind o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.23 pct.1 lit. a) din Legea nr. 207/2015 obligația fiscală privind depunerea formularului „Declarația privind veniturile realizate în România” cod 200 referitoare la defunctul X3, trebuia îndeplinită de către moștenitori cu cotele prevăzute la punctul II din Certificatul de moștenitor nr. 81 din data de 11.04.2017, în speță de către X2 și X1, în termenele prevăzute de lege și care să reflecte complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017, în temeiul prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș au stabilit în sarcina d-nei X1 suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei d-nei X1 o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus de ... lei.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, în temeiul prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș au stabilit în sarcina d-lui X2 suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-lui X2 o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus de ... lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate în cuprinsul contestațiilor și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta X1 împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017, se

reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.
(...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272

Organul competent

(...)

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurilor specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 care reprezintă titlu de creanță.

Referitor la afirmația petentei că deși a formulat un punct de vedere cu privire la proiectul raportului de inspecție fiscală, conform art. 130 alin. 5 din Legea nr. 207/2015, la cap. VI din Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 organele fiscale au specificat „Contribuabilul renunță la punctul de vedere”, se rețin următoarele:

În fapt, în contestația formulată, petenta susține că deși a formulat un punct de vedere cu privire la proiectul raportului de inspecție fiscală, conform art. 130 alin. 5 din Legea nr. 207/2015, la cap. VI din Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 organele fiscale au specificat „contribuabilul renunță la punctul de vedere”.

În drept, în ceea ce privește dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale și dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii, precum și la obligația organelor de inspecție fiscală de a-și motiva opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, dispozițiile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd:

„ART. 130

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 131 **Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar

fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47.”

Față de prevederile legale precitate, conform CAP. VI pct. 1 din Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că, petenta a fost informată, conform art. 130, alin. (2) din Legea 207/2015, privind Codul de Procedura Fiscală, despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale și prezentării concluziilor, ca fiind data de 28.09.2017, ora 10, la sediul organului fiscal.

Conform art. 130, alin. (1) și (2) din Legea 207/2015, privind Codul de Procedura Fiscală, contribuabilul, a fost informat, atât pe parcursul desfășurării cât și la încheierea inspecției fiscale, asupra constatărilor rezultate, a consecințelor fiscale, precum și despre faptul că potrivit art. 130, alin. (2) din 207/2015, își poate exprima în scris punctul de vedere cu privire la acestea.

Iar la CAP. VI pct. 1 din Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 - organele de inspecție fiscală au precizat „Contribuabilul își exprimă punctul de vedere, conform art. 130, alin. (5) din 207/2015 R, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.”

Se reține că, urmare prezentării Proiectului Raportului de Inspecție Fiscală, petenta și-a exprimat în scris punctul de vedere, reținându-se următoarele:

- referitor la aliniatul 1 a punctului de vedere exprimat de d-na X1, echipa de inspecție fiscală a constatat că veniturile și cheltuielile aferente anului fiscal 2014 sunt cele înscrise în Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru care au fost prezentate în timpul controlului documente justificative. În conformitate cu prevederile legale, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: *“Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă”*

- referitor la alineatul 2 a punctului de vedere exprimat de d-na X1 în care se arată că au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți venituri încasate în luna decembrie după decesul titularului X3 survenit la data de 29.11.2014, echipa de inspecție fiscală a luat în considerare aceste venituri la calculul venitului net întrucât preluarea obligației fiscale revine moștenitorului care a acceptat succesiunea debitorului.

În drept, potrivit art. 48 alin. (2) lit. a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

*“ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă
(2) Venitul brut cuprinde:*

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;”

iar conform art. 23 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

“ART. 23 Preluarea obligației fiscale

(1) în cazul în care obligația fiscală nu a fost îndeplinită de debitor, debitorii devin, în condițiile legii, următoarele persoane:

a) moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului, în condițiile dreptului comun,

b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării fuziunii ori transformării, după caz;

c) alte persoane, în condițiile legii.

(2) Debitorii care preiau obligația fiscală potrivit alin. (1) lit. a) și b) se substituie vechiului debitor, în condițiile legilor care reglementează încetarea existenței persoanelor în cauză.”

- referitor la alineatul 3 a punctului de vedere, d-na X1 face referire la restituirea sumei de ... lei, rezultată în urma regularizării impozitului pe venit aferent anului 2013, fapt ce nu are implicații în emiterea deciziilor de impunere nr. ... / 28.09.2017 și nr. ... / 28.09.2017.

În conformitate cu art. 118, alin (7) din 207/2005, d-na X1 în calitate de moștenitor al titularului Cabinetului medical veterinar X3, a dat o declarație pe propria răspundere din care rezultă că a pus la dispoziția organului de control toate documentele contabile și informațiile solicitate de către acesta, răspunzând de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora. Totodată prin această declarație s-a atestat faptul că la terminarea controlului au fost restituite moștenitorilor toate documentele supuse verificării, organul de control nereținând pentru verificări documente sau înscrisuri contabile ale Cabinetului medical veterinar.

Pe cale de consecință, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor unuia din moștenitorii reprezentantului Cabinetului medical veterinar, respectiv d-na X1 și a stării de fapt prezentate, rezultă că dreptul la apărare nu a fost îngădit întrucât s-a acordat moștenitorilor posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

Având în vedere aspectele procedurale invocate de petentă cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile imperative ale art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, privind dreptul contribuabilului de a-si prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, concluzii care au stat la baza emiterii deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la analizarea contestației.

III.1. În ceea ce privește contestația formulată de d-na X1 împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 emisă pe numele X2, CNP:..., prin care s-a stabilit un impozit pe venit în sumă de ... lei aferent cotei de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului X3, fost titular al CMV DR. X3, CIF ...:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de d-na X1 împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 în condițiile în care aceasta a fost emisă pe numele d-lui X2, fiind astfel formulată de o persoană lipsită de calitate de a contesta.

În fapt, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017 încheiat de organele de inspecție fiscală al A.J.F.P. Arad emisă în sarcina d-lui X2, este depusă de persoana fizică X1.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 268 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 268 Posibilitatea de contestare

(...)

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

Astfel, se reține că persoana fizică **X1** a formulat contestație și împotriva **Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017**, emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad în sarcina **d-lui X2**, în calitatea sa de

moștenitor cu cota de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului X3, fost titular al CMV DR. X3, CIF ..., nefiind astfel îndeplinite condițiile procedurale prevăzute de lege.

D-na X1 în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului d-lui X3, fost titular al CMV DR. X3, nu poate formula contestație împotriva unui act administrativ fiscal ce nu a fost emis pe numele său, ci în sarcina **d-lui X2**, fiind lipsită de calitate procesuală.

Totodată la pct. 12.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;”

coroborat cu prevederile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art.280

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”,

Având în vedere dispozițiile legale mai sus citate, se reține faptul că persoana fizică **X1**, în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală ca urmare a decesului d-lui X3, fost titular al CMV DR. X3, este lipsită de calitate procesuală activă, neputând formula contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017**, emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad în sarcina **d-lui X2**, această calitate aparținând **d-lui X2**.

Potrivit jurisprudenței, faptul că reclamanta persoana fizică **X1** invocă un interes în contestarea actului administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligații fiscale în sarcina **d-lui X2** nu îi conferă acesteia și calitate procesuală activă pentru contestarea acestui act.

Potrivit doctrinei, calitate procesuală activă constă în identitatea între persoana reclamantului și cel care este titular al dreptului, identitate neîndeplinită în speță. Lipsa calității procesuale poate fi invocată pe cale de excepție pe tot cursul judecării și duce la respingerea acțiunii, fiind o excepție de fond, absolută și peremptorie.

Mai mult, titularul dreptului de a contesta, respectiv **d-I X2** nu a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017.

Pe cale de consecință, contestația formulată de d-na X1 împotriva **Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017** emisă pe numele **X2** în sumă de ... lei, urmând a fi *respinsă ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta.*

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației formulată de petenta X1 împotriva **Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017** privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP Arad - Inspecție Fiscală pe numele d-nei X1, cu suma de ... lei.

Referitor la contestația formulată de d-na X1 împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta X1 nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

In fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale, ca urmare a adresei S.F.O. Sebis nr. .../24.04.2017, privind activitatea desfășurată în anul 2014 de către C.M.V. DR. X3 deoarece aferent acestui an fiscal nu a fost depusă Declarația privind veniturile realizate în România, cod 200, dl. X3, titular la C.M.V. DR. X3, decedând la data de 29.11.2014. X1 în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota $\frac{1}{4}$ de pe urma defunctului X3 a solicitat prin cererea nr. .../21.04.2017, restituirea sumei de ... lei reprezentând impozit pe venit de restituit aferent anului 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, situația fiscală la CMV DR. X3 este următoarea:

Venit brut constatat = ... lei

Cheltuieli înregistrate și pentru care există documente justificative = ... lei

Venit net constatat = ... lei

Veniturile și cheltuielile au fost cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți și pentru care au fost prezentate documente justificative.

Potrivit certificatului de moștenitor nr. 81 emis la data de 11.04.2017 de către ..., notar public, moștenitorii dețin următoarele:

- X1, CNP: ..., cota de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală, și

- X2, CNP :..., cota de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală.

Potrivit prevederilor art.23 pct.1 lit. a) din Legea nr. 207/2015 obligația fiscală privind „Declarația privind veniturile realizate în România” cod 200 referitoare la defunctul X3, trebuia îndeplinită de către moștenitori cu cotele prevăzute la punctul II din Certificatul de moștenitor nr. 81 din data de 11.04.2017, în speță de către X2 și X1, în termenele prevăzute de lege și care să reflecte complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la repartizarea venitului net constatat aferent anului 2014 și au emis **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** pe numele **X1**, CNP: ..., în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală, stabilind o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus în sumă de ... lei.

Deși în cuprinsul contestației petenta afirmă că anexează un număr de 24 pagini, precum și o corespondență pe numele lui X3, cu domiciliul în Chisindia, de la S.F.O. Sebiș, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că aceasta nu este însoțită de aceste documente.

Pe cale de consecință, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca:(...)*

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ

fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de *respingere a contestației ca nemotivată*.

În consecință, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus, petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei, motiv pentru care contestația se va *respinge ca nemotivată* în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1

lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 pentru suma de ... lei, emisă de S.F.O. Sebiș, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este legalitatea calculării în sarcina petentei X1 a obligațiilor în sumă totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad.

In fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale, ca urmare a adresei S.F.O. Sebiș nr. .../24.04.2017, privind activitatea desfășurată în anul 2014 de către C.M.V. DR. X3 deoarece aferent acestui an fiscal nu a fost depusă Declarația privind veniturile realizate în România, cod 200, dl. X3, titular la C.M.V. DR. X3, decedând la data de 29.11.2014, concretizată în emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.09.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, comunicată petentei, sub semnătură, la data de 03.10.2017.

Prin **Decizia de impunere nr. .../28.09.2017** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-nei **X1**, CNP: ..., în calitate de fostă soție și moștenitoare cu cota de $\frac{1}{4}$ din masa succesorală, o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus în sumă de ... lei.

La decizia de impunere a fost anexată „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”, deoarece inspecția fiscală a stabilit că pentru impozitul pe venit aferent anului 2014 stabilit suplimentar în sumă de ... lei, petenta datorează accesorii.

Potrivit art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015, inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale.

Potrivit punctului 6 „Dispoziții finale” din Decizia de impunere nr. .../28.09.2017: „La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.”

Împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, petenta a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.10.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, contestație care a fost analizată la pct. III.A al prezentei, DGRFP Timișoara urmând a se dispune *respingerea ca nemotivată a Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 pentru suma totală de ... lei* reprezentând diferență de impozit pe venit anual în plus stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

La data de 10.10.2017, organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș al A.J.F.P. Arad, în temeiul prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au emis **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017** pentru obligațiile stabilite suplimentar cu scadență la data de 26.07.2015, conform anexei la Raportul de Inspecție Fiscală, stabilind în sarcina d-nei X1 suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei d-nei X1 o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus de ... lei.

În drept, potrivit art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„**ART. 94**

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.”

Conform art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART. 113 *Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.***

În cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (2) și art. 176 din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv. (...)

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata, se datorează după acest termen dobânzi si penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, conform art. 94 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicat, obligațiile fiscale suplimentare de plată sunt purtătoare de accesorii, calculate în condițiile legii. Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 de către inspecția fiscală, au fost determinate de unitatea fiscală de administrare a petentei, S.F.O Sebiș, conform deciziei contestate.

În concluzie, accesoriile se datorează pentru sumele datorate si stabilite în sarcina contribuabililor suplimentar, de către inspecția fiscală, în contul impozitului pe venit destinat obligațiilor datorate bugetului de stat. Astfel, sancțiunea constând în aplicarea de majorări de întârziere și penalități de întârziere vizează și diferențe de obligații de plată stabilite în sarcina contribuabililor de către organele de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, a stabilit în sarcina petentei X1 obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei reprezentând o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar. Potrivit art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, conform căroră inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale.

La data de 10.10.2017, pentru neachitarea la termen a obligației fiscale principale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală respectiv diferența de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de plată de ... lei, S.F.O. Sebiș a emis **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017** cu suma de ... lei, reprezentând accesorii. Accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, defalcate pe scadențe potrivit anexei la Raportul de Inspecție Fiscală „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecție fiscală”, au fost calculate de la data scadenței 26.07.2015 până la data de 03.10.2017, data de 03.10.2017 fiind data la care a fost comunicată petentei Decizia de impunere nr. .../28.09.2017.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal S.F.O. Sebiș a stabilit în sarcina petentei obligații fiscale accesorii aferente diferenței de impozit pe venitul anual stabilit suplimentar de plată, în cuantum de ... lei, în condițiile în care conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, pentru anul 2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de plată de ... lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada emiterii actului administrativ fiscal contestat, în condițiile în care obligațiile fiscale principale aferente impozitului pe venit stabilite prin decizia de impunere și defalcate pe termene de plată potrivit anexei la decizia de impunere au fost stinse cu întârziere, se retine că în mod legal organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș au procedat corect la calculul accesoriilor aferente impozitului pe venit, de la data scadenței 26.07.2015 până la data de 03.10.2017, data de 03.10.2017 fiind data la care a fost comunicată petentei Decizia de impunere nr. .../28.09.2017, în suma totală de ... lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”,
se va respinge ca *neîntemeiată* contestația formulată de d-na X1 împotriva Deciziei **referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 emisă de S.F.O. Sebiș**, pentru suma de ... lei.

Referitor la solicitarea petentei din contestația formulată de a se ține cont de prevederile art. 167 alin. 1, 2, 4 și 8 din Legea nr. 207/2015 privind compensarea, învederăm acesteia că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 167 alin. (1):

„ART. 167 Compensarea

(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(....)

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

(....)

f) la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget;”

Pe cale de consecință, în lipsa îndeplinirii acestor condiții strict enumerate de legiuitor, compensarea nu este legală. Ori, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, învederăm petentei că actul de individualizare al sumei pentru obligația de plată la buget l-a reprezentat Decizia de Impunere nr. .../28.09.2017, comunicată acesteia la data de 03.10.2017, în condițiile legii, care conform principiului general de drept *tempus regit actum* nu produce efecte retroactiv sub aspectul exigibilității.

Referitor la solicitarea petentei de acordare a dobânzilor pentru suma de ... lei, rezultată din decizia nr./27.05.2014 cf. art. 182 alin 1 și art. 168 alin. 4 din Legea nr. 207/2015, calculate până la data de 26.07.2015 când trebuie operată compensarea, se reține că în cauză

sunt incidente dispozițiile legale care reglementează competența de soluționare conferită de art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, conform dispozițiilor legale mai sus invocate, în temeiul Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, rezultă că soluționarea solicitării petentei de acordare a dobânzilor pentru suma de ... lei, rezultată din decizia nr./27.05.2014, nu aparține structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, petenta având posibilitatea legală de a se adresa S.F.O. Sebiș, în condițiile legii.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 pentru suma de ... lei, emisă de S.F.O. Sebiș, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă petentul X2 datorează accesorii în sumă de ... lei, în condițiile în care, în cauza dedusă judecății, pentru debitul principal care le-a generat acesta nu a formulat contestație conform art. 269 Cod procedură fiscală, în virtutea principiului general de drept accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

Așa cum rezultă din cele ce preced, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal nr. .../28.09.2017 emis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad pentru X2, în sumă de ... lei reprezentând impozit pe venitul anual aferent anului 2014 a fost respinsă ca formulată de o persoană lipsită de calitate de a contesta, d-na X1 neavând calitatea de a contesta un act administrativ fiscal prin care se stabilesc obligații fiscale în sarcina d-lui X2.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-lui X2, CNP: ..., în calitate de moștenitor cu cota de $\frac{3}{4}$ din masa succesorală, o diferență de impozit pe venit anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în plus în sumă de ... lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 emisă în sarcina d-lui X2, a fost formulată contestație de persoana fizică X1, contestație ce a fost analizată la pct. III. al prezentei, DGRFP Timișoara urmând a se dispune *respingerea contestației ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta.*

Prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017**, organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina d-lui X2 suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit, ca urmare a obligațiilor fiscale principale

stabilite prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-lui X2 obligații fiscale principale.

Referitor la accesorii aferente impozitului pe venit în sumă totală de ... lei, calculate în sarcina petentului prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 de organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș, se reține că, stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat, reprezentând diferențe de impozit pe venitul anual aferent anul 2014, în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. .../28.09.2017, contestația urmează a fi *respinsă ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta*, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile în sumă de ... aferente impozitului pe venitul anual aferent anul 2014, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017 *va fi respinsă ca neîntemeiată*.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *Respingerea contestației* formulată de persoana fizică **X1** împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad **pentru X2**, în sumă de ... lei reprezentând impozit pe venitul anual aferent anului 2014, *ca fiind formulată de o persoană lipsită de calitatea de a contesta*.

- *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulate de d-na **X1**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../28.09.2017, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, în suma de ... lei reprezentând impozit pe venitul anual aferent anului 2014.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate d-na **X1** împotriva Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017, emisă de către organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș, în suma de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul anual aferent anului 2014.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de dl. **X2** împotriva Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../10.10.2017, emisă de către organele fiscale din cadrul S.F.O. Sebiș,

în suma de ... **lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul anual aferent anului 2014.

- prezenta decizie se comunică la:

- X1;
- X2;
- A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- S.F.O. Sebiș, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,