



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
judetului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar nr.86/2010

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel : +0263 212 039 ; 210 661
Fax : +0263 216 880
e-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR.74/14.12.2010

privind soluționarea contestației formulate de **XXX**, cu sediul în localitatea Bistrița, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr x/18.11.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr.X/17.11.2010, în legătură cu contestația formulată de **XXX**, cu sediul în Bistrița, B-dul Republicii nr.53.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Biroului inspecție fiscală persoane fizice de pe lângă D.G.F.P.Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr.532/21.10.2010 (fila 25-29) prin care au fost stabilite obligații reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2007, 2008 și 2009 în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, petenta solicitând anularea parțială a deciziei pentru accesorii în sumă de ... lei reprezentând penalități de întârziere .

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 alin. (1) lit. a). din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să soluționeze contestația.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

I. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.Z/19.10.2010 înregistrat sub nr. Z/22.10..2010 (fila 13-24) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare la venitul net obținut din activități independente în anii 2007,2008 și 2009 pentru

care au determinat un impozit suplimentar de plată în sumă de X lei aferent anului 2007,... lei aferent anului 2008 și ... lei aferent anului 2009. Pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2007 și 2008, conform anexelor nr.2 (fila 11) și 4 (fila 9) la Raportul de inspecție fiscală au fost calculate obligații accesorii, astfel:

Pentru debitul suplimentar în sumă de ... lei aferent anului 2007 , s-au calculat dobânzi în sumă de ... lei pentru perioada 08.02.2009-18.10.2010, în conformitate cu art.120, alin.(2) din Codul de procedură fiscală, și ... lei penalități de întârziere, în conformitate cu art. 120¹ din același cod;

Pentru debitul suplimentar în sumă de ... lei aferent anului 2008, s-au calculat dobânzi în sumă de ... lei pentru perioada 21.12.2009 – 18.10.2010, în conformitate cu art.120, alin.(2) din Codul de procedură fiscală, și X lei penalități de întârziere, în conformitate cu art. 120¹ din același cod.

Prin referatul cu propuneri de soluționare transmis de Activitatea de inspecție fiscală (fila 34-36) se apreciază că penalitățile de întârziere contestate, în sumă de ... lei, sunt datorate de contestatară fiind impuse în baza prevederilor art.120¹ din Codul de procedură fiscală, prevederi care se aplică de la 01.07.2010.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 532/21.10.12.2010, petenta depune contestație la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud înregistrată la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr. 24738/10.11.2010.

Așa cum rezultă din cuprinsul cererii, petenta contestă parțial decizia de impunere pentru suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere de 15%, din care: ... lei penalități calculate asupra debitelor suplimentare stabilite pentru anul 2007 și ... lei penalități calculate asupra debitelor suplimentare stabilite pentru anul 2008.

În motivarea cererii sale (fila 31-33) contestatară arată că organele de inspecție fiscală au aplicat incorect prevederile art. 120¹ „Penalități de întârziere” din Codul de procedură fiscală , introdus de art.I, pct.11 al O.U.G. nr.39/2010, considerând că penalitățile de întârziere încep să se calculeze doar pentru obligațiile fiscale principale cu termen de scadență după data de 01.07.2010 și nicidecum pentru cele cu scadență anterioară acestei date, termenele de plată stabilite de organul de control pentru obligațiile fiscale suplimentare fiind datele de 19.02.2009, respectiv 21.12.2009. În opinia petentei, procedându-se în acest mod prevederile art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 se aplică retroactiv, modalitate contrară prevederilor art.1 din Codul civil și ale art.15 alin.(2) din Constituția României.

Prin modificarea legislației referitoare la dobânzile și penalitățile de întârziere datorate pentru plata cu întârziere a obligațiilor fiscale, modificări aplicabile începând cu data de 01.07.2010, respectiv 01.10.2010, legiuitorul a urmărit ușurarea situației contribuabililor buni platnici și nicidecum înrăutățirea acesteia.

Din aceste motive, petenta contestă legalitatea stabilirii accesoriilor reprezentând penalități de întârziere în sumă de ... lei cât și temeinicia lor, solicitând desființarea parțială a deciziei de impunere atacată și anularea obligației suplimentare de plată.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin decizia de impunere nr. 532/21.10.2010 s-au stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venit pentru anul 2007 și 2008 în sumă de X lei (necontestat) și accesorii aferente în sumă de 3.597 lei (dobânzi și penalități de întârziere), calculate conform anexelor nr.2 (fila 11) și 4 (fila 9). Petenta contestă parțial accesorii impuse pentru suma de X lei, reprezentând penalități de întârziere, calculate de organul de inspecție fiscală pentru neachitarea la scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Față de cele prezentate mai sus, având în vedere că termenul de scadență a obligațiilor suplimentare calculate pentru anul 2007 era data de 08.02.2009 și data de 21.12.2009 pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2008, urmează să se stabilească dacă penalitățile determinate conform raportului de inspecție fiscală încheiat la 18.10.2010 (fila 1-24) și impuse prin Decizia nr.532/21.10.2010 (fila 25-29), acte comunicate contestatoarei la data 26.10.2010 (fila 30), sunt legal datorate de contribuabil.

În drept sunt aplicabile prevederile art.119 și 120¹ din Codul de procedură fiscală, astfel cum au fost modificate și completate de art.I pct.9 și 11 din O.U.G. nr.39 din 21.04.2010, coroborate cu art.II, alin.(2) din același act normativ:
ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(2)- (4) (...)

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

ART. II, alin.(2) din O.U.G. nr.39/2010:

(2) Pentru creanțele fiscale care au scadența anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, începând cu data intrării în vigoare a acesteia se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În acest caz, termenele în funcție de care se stabilește nivelul penalității de întârziere prevăzute la art.

120^1 încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

Modificările și completările aduse Codului de procedură fiscală articolelor din capitolul III “Dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere” prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/2010 au intrat în vigoare începând cu 01.07.2010, așa cum dispune art.III, alin.(1), din ordonanță.

Referitor la penalitățile de întârziere stabilite în sarcina sa , petenta susține că organele de inspecție fiscală au interpretat incorect prevederile art.120^1 din Codul de procedură fiscală , astfel de sancțiuni operând doar pentru obligațiile fiscale principale cu termen de scadență după data de de 01.07.2010 și nicidecum asupra celor cu scadență anterioară acestei date, iar prin modul în care aceste penalități au fost stabilite , prevederile art. 120^1 s-au aplicat retroactiv.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la 18.10.2010, organele de inspecție au stabilit că baza de impozitare pentru anii 2007 și 2008 a fost diminuată nelegal cu suma de X lei, sumă localizată după cum urmează:

- ... lei în anul 2007, prin diminuarea veniturilor cu X lei ca urmare a unei erori de adunare în Registrul de încasări și plăți, precum și a majorării cheltuielilor cu X lei, sumă înscrisă eronat la rubrica plăți, operațiune ce a avut efect dublu asupra bazei de impunere;

- ... lei în anul 2008, compusă din: X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, suma fiind achitată de o persoană juridică; X lei reprezentând venit nedeclarat de contestatoare constând în câștiguri realizate prin transferuri de active din patrimoniul afacerii; X lei ce reprezintă comisioane bancare operate în evidența contribuabilului, de două ori, ca și cheltuieli.

Diminuarea bazei de impunere în modalitățile descrise anterior a condus la stabilirea suplimentară în sarcina contestatoarei a impozitului pe venit pentru anul 2007 cu suma de X lei iar pentru anul 2008 cu suma de X lei (filele 16-18 din dosar). Obligațiile suplimentare au fost impuse prin Decizia nr.532/21.10.2010 (filele 25-29) iar aferent acestora au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de X lei (... lei pentru diferența de impozit pe venit aferentă anului 2007 și ... lei pentru diferența de impozit pe venit aferentă anului 2008), precum și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei (... lei pentru diferența de impozit aferentă anului 2007 șilei pentru diferența de impozit aferentă anului 2008).

Așa cum s-a arătat anterior, contribuabilul nu contestă diferențele de impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2007-2008 și nici dobânzile de întârziere aferente (sintagma “majorări de întârziere” folosită de organul de inspecție a fost înlocuită prin art.II, alin.(4) al O.U.G.nr.92/2010 cu noțiunea de “dobânzi ”), nefiind însă de acord cu penalitățile de întârziere, apreciind că acestea s-au calculat și impus prin aplicarea retroactivă a prevederilor art. 120^1 din Codul de procedură fiscală, normă legală introdusă în cod prin O.U.G. nr.39/24.04.2010 (Monitorul oficial nr.278/28.04.2010).

În raport cu starea de fapt reținută apreciem că critica făcută de contestatară este neîntemeiată, organele de control aplicând corect normele legale, având în vedere cele ce urmează.

Așa cum rezultă explicit din art.II, alin.(2) a O.U.G. nr.39/2010, citat anterior, pentru creanțele fiscale care au scadența (termenul de plată) anterior intrării în vigoare a ordonanței de urgență, se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu data de 01.07.2010, respectiv începând cu data intrării în vigoare a acesteia (conform art.III, alin.(1) din O.U.G. nr.39/2010, intrarea în vigoare a acesteia, pentru materia care privește speța, este 01.07.2010). Cu alte cuvinte, potrivit actului normativ de modificare și completare a Codului de procedură fiscală, penalitățile de întârziere se aplică și creanțelor fiscale născute anterior datei de 01.07.2010 cu precizarea că termenele prevăzute la art. 120¹, alin.(2), lit.a) –c), în raport de care se stabilește nivelul acestor penalități, încep să curgă de la data intrării în vigoare a ordonanței de urgență (01.07.2010).

Din acest punct de vedere nu poate fi vorba de aplicarea retroactivă de către organul de inspecție a prevederilor art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, atâta timp cât însuși actul normativ de modificare și completare a procedurii fiscale a dispus imperativ prin art.II, alin.(2) aplicarea sancțiunilor (penalităților) și pentru creanțele născute anterior intrării în vigoare a art. 120¹ al Codului de procedură fiscală.

Or, cum în speță scadența creanțelor fiscale stabilite suplimentar de organul de inspecție pentru anii 2007-2008 este anterioară datei de 01.07.2010, penalitățile de întârziere prevăzute la art. 120¹ din Codul de procedură fiscală sunt legal datorate.

De altfel, în acest sens, sunt edificatoare și prevederile art.15 din Codul de procedură fiscală coroborate cu cele ale art.23 din același cod.

În conformitate cu normele legale precitate, în cazul în care, prin eludarea legii fiscale, obligația nu a fost raportată la o bază de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța corelativă, se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează. În cazul analizat este cert faptul că baza de impunere reală aferentă anilor 2007 și 2008 (denaturată de către contribuabil prin neînregistrarea integrală a veniturilor, prin erori de înregistrare în evidențe sau prin diminuarea bazei de impunere cu cheltuieli care, din punct de vedere fiscal, sunt nedeductibile) este aceea rezultată din corecțiile făcute urmare a controlului și care, aferent acelor perioade, a dat naștere creanței fiscale, iar corelativ, obligației contribuabilului de a le achita, inclusiv accesoriile corespunzătoare la scadențele legale, așa cum dispune art.22 al Codului de procedură fiscală.

Dintr-o altă perspectivă remarcăm că prevederile art.II, alin.(2) din O.U.G. nr.39/2010, care dispune aplicarea măsurilor de sancționare (penalități de întârziere) și pentru creanțele cu scadențe anterioare intrării în vigoare a ordonanței de urgență, nu fac altceva decât să elimine tratamentul discriminatoriu raportat la contribuabili aflați în situații identice.

A însuși punctul de vedere al contestatoarei ar însemna să admitem aplicarea unui tratament diferit pentru situații de fapt similare ceea ce ar contraveni și principiului egalității în materie fiscală atât în sens procesual cât și material.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art.210 și 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petentă, pentru suma totală de **... lei** reprezentând penalități de întârziere și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Deciziei de impunere nr. X/21.10.12.2010 pentru această sumă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

p.DIRECTOR EXECUTIV

SEF BIROU,