

## DECIZIA NR.27 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2007

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulată de **SC X SRL**, împotriva **DECIZIEI privind nemodificarea bazei de impunere nr.../...2006 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2006** emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală.

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

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175 și art.179 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

**I. Prin contestație, SC X SRL Petroșani, solicită anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../...2006, susținând următoarele :**

1. In baza prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora *“lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal,...a obiectului actului administrativ, ... atrage nulitatea acestuia”*, se invocă nulitatea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../...2006, întrucât aceasta nu cuprinde elementul prevăzut de art.43 alin.2 lit.e) – *obiectul actului administrativ*, nefiind menționată suma de plată cu titlu de accesorii pentru fiecare categorie de venit al bugetului general consolidat supusă verificării.

2. Se invocă nulitatea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../...2006, întrucât aceasta a fost emisă cu încălcarea prevederilor art.43 alin.2 lit.e), f), și j) din Codul de procedură fiscală, neconținând:

- e) *motivele de fapt* – se menționează doar raport de inspecție fiscală, ceea ce nu poate echivala cu o motivare în fapt;
- f) *temeiul de drept* – se menționează OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală art.107 alin.2, ceea ce nu poate fi apreciat ca reprezentând o motivare în drept, acesta poate reprezenta cel mult temeiul de drept formal al actului administrativ fiscal și întrucât impozitele și

contribuțiile menționate sunt reglementate de Codul fiscal și alte texte normative, neindicate în decizie;

- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului* – nu se face nicio mențiune privind audierea contribuabilului fiind încălcate astfel prevederile art.9 din Codul de procedură fiscală, care instituie ca principiu fundamental al procedurii fiscale dreptul de a fi ascultat.

3. Cu privire la eșalonarea acordată prin Decizia nr.../...2001 și pentru care s-a constatat nerespectarea plăților conform graficului, așa încât a pierdut eșalonarea și are de plată din controlul precedent accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, pentru aceste sume, organele fiscale nu au emis o decizie de impunere sau un alt act care să reprezinte un titlu de creanță fiscală, astfel că societatea nu poate fi obligată la plata acestora.

4. În ceea ce privește TVA, impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente acestora cu încălcarea prevederilor art.16 din Constituția României, revizuită care edictează că legea dispune numai pentru viitor, fac aplicarea prevederilor OG nr.92/2003 în vigoare de la 01.01.2004, încă de la 01.12.2001.

5. În ceea ce privește calculul efectuat în fișa sintetică totală editată la data de 09.05.2006, aceasta cuprinde mai multe greșeli, respectiv: sumă fictivă pentru care nu există niciun PVC, sumă plătită mai mare decât cea evidențiată și la sume de rambursat în loc de 0 figurează o sumă.

Concluzionând, agentul economic susține faptul că, neplata acestor obligații accesorii către bugetul de stat consolidat se datorează blocajului financiar suferit de societate, care nu a încasat la timp contravaloarea serviciilor executate către Primăria orașului Aninoasa.

***De asemenea, prin contestație, SC X SRL Petroșani, susține nelegalitatea și neteimenicia Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2006, pentru argumentele prezentate la capătul de cerere cu privire la eșalonarea acordată prin Decizia nr.../...2001***

***II. Organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice a județului Hunedoara-Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:***

Prin Decizia nr.../17.01.2002 emisă de Comisia pentru analiza și soluționarea cererilor de acordare a înlesnirilor la plată a obligațiilor datorate bugetului statului din cadrul DGFP a județului Hunedoara, se aprobă eșalonarea la plată a obligațiilor:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată

- ... lei – accesorii aferente
- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – accesorii aferente

Cu adresa nr.../...2002, Administrația finanțelor publice a municipiului Petroșani aduce la cunoștința agentului economic pierderea dreptului la înlesnirile acordate prin decizie, întrucât nu a respectat sumele/termenele prevăzute în graficul de eșalonare a obligațiilor către bugetul de stat.

Ca urmare, societatea comercială datorează majorări stabilite la un control anterior cerute la eșalonare, astfel:

- majorările de întârziere aferente impozitului pe profit – ... lei
- majorările de întârziere aferente TVA – ... lei (societatea a achitat suma de ... lei cu titlu de majorări de întârziere).

Cu ocazia prezentei inspecții nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina agentului economic.

Au fost calculate accesorii la debitul restant din controlul precedent de natura taxei pe valoarea adăugată și accesorii la obligațiile restante din evidența contabilă a societății, pentru care Administrația finanțelor publice a municipiului Petroșani urmează să emită Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

***III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:***

**A. Referitor la anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../...2006, cauza supusă soluționării este dacă decizia a fost emisă de către organele de inspecție fiscală cu respectarea cu prevederilor legale în materie.**

La capitolul VI “Sinteza constatărilor” din raportul de de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că “*cu ocazia prezentei inspecții fiscale nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina SC X SRL Petroșani*”.

Potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la art.107 se stipulează:

***“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale***

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

**(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.**

Prin urmare, nemodificându-se baza de impunere, organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

Cu privire la motivele prezentate de petent la punctul I.1. și I.2. din contestație, respectiv: *“lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal ... **obiectul actului administrativ** ... nefiind menționată **suma de plată cu titlu de accesorii pentru fiecare categorie de venit al bugetului general consolidat supusă verificării ... motivele de fapt ... temeiul de drept ...**”*, se rețin următoarele:

**In drept**, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1267 din 27 iulie 2006 pentru aprobarea formularului **“Decizie privind nemodificarea bazei de impunere”** prevede:

**ART.1 “Se aprobă modelul și conținutul formularului “Decizie privind nemodificarea bazei de impunere”, cod 14.13.02.99/3, prevăzut în anexa nr.1.”**

**ART.3 “Formularul “Decizie privind nemodificarea bazei de impunere” se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.**

## **ANEXA 2**

### **INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE**

a formularului **“Decizie privind nemodificarea bazei de impunere”**

a) Formularul **“Decizie privind nemodificarea bazei de impunere”** reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) **Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.**

[...]

d) Informațiile din conținutul Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere se vor completa după cum urmează:

[...]

2. Date privind obligațiile fiscale va cuprinde:

2.1.1. Obligații fiscale verificate - se va completa câte un rând pentru fiecare obligație fiscală cu informații referitoare la:

- col. 1 - denumirea obligației fiscale: se va înscrie denumirea obligației fiscale care a făcut obiectul inspecției fiscale și care s-a constatat că a fost corect determinată.

Pentru perioada verificată: organele de inspecție fiscală vor înscrie următoarele:

- col. 2 - data de la care începe perioada supusă verificării - se va înscrie sub forma zz.ll.an;

- col. 3 - data de sfârșit a perioadei supuse verificării - se va înscrie sub forma zz.ll.an.

2.1.2. Motivul de fapt - se va înscrie numărul și data raportului de inspecție fiscală.

2.1.3. Temeiul de drept - se va înscrie baza legală care stabilește posibilitatea certificării corectitudinii bazei de impunere, respectiv art.107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Cu privire la motivele prezentate de petent referitoare **“mențiuni privind audierea contribuabilului”**, la capitolul V “discuția finală cu contribuabilul” din raportul de de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că *“în data de ...2006 a avut loc discuția finală cu contribuabilul, la sediul AFP Petroșani. Față de constatările din prezenta inspecție fiscală contribuabilul nu a avut obiecțiuni.”*

Prin urmare, față de cele arătate, afirmațiile contestatorului se constată a fi nefondate, acestea neputând fi luate în considerare la soluționarea cauzei, contestația urmând a se respinge ca neîntemeiată.

**B.** In ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2006, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului.

**In fapt**, prin Dispoziția de măsuri nr... din ...2006, organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a **SC XSRL Petroșani** a accesoriilor în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit, stabilite printr-o inspecție fiscală anterioară și pentru care, urmare nerespectării graficului de eșalonare, agentul economic a pierdut dreptul la înlesnire, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală din ...2006.

**In drept**, potrivit art.179 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Huneoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze **“contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală [...].”**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, prevede:

*“1. Formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”*

Intrucât măsurile stabilite în sarcina **SC X SRL Petroșani** prin Dispoziția nr... din ...2006 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.179 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul a fost transmis spre competență soluționare cu adresa nr.../... la Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

**C. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din salarii, contribuției la fondul de accidente și boli profesionale, contribuției angajatorului la fondul de somaj, contribuției asiguratului la fondul de somaj, contribuției la asigurările sociale datorată de angajator, contribuției la asigurările sociale datorată de asigurat, contribuția angajatorului la fondul de sănătate, contribuția asiguratului la fondul de sănătate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor se poate investi în soluționarea speței în condițiile în care contestația a fost formulată împotriva unui act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal.**

**In fapt**, la capitolul VI "sinteza constatărilor" din raportul de de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că *"nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare și așa cum s-a expus la cap.III au fost calculate accesorii la obligațiile restante din evidența contabilă a agentului economic, pentru care Administrația finanțelor publice a municipiului Petroșani urmează să emită Decizii de calcul accesorii restante."*

Societatea contestă accesorii calculate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată.

Sumele contestate, mai sus menționate, nu sunt stabilite prin decizie de impunere, acestea regăsindu-se la capitolul III și VI al raportului de inspecție fiscală.

**In drept**, prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală precizează:

**Art.175 (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.*

**Art.176 (2)** *"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal."*

**Art.83 (1) “Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat**

**(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

**a) prin declarație fiscală, în condițiile art.80 alin.(2) și art.84 alin.(4);**

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

**ART.86 “Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

**Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

**...c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;...”**

**Art.107 “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

**(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) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”**

**Art.179 “ (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează [...]”**

In raport de dispozițiile art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, **decizia de impunere este titlul de creanță susceptibil de a fi contestat pe calea administrativă de atac și soluționat pe fond**, coroborate cu prevederile art.183 alin.5 din actul normativ invocat mai sus, care arată:

**“Soluționarea contestației**

**(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**



De asemenea, Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

**13. "Instrucțiuni pentru aplicarea art.186 (art.187 ultima numerotare) - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

**13.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**... e) prematur formulată, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv în sarcina acestuia sau în situația în care contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal."**

Având în vedere aceste dispoziții legale, se reține că în materia impunerii legiuitorul a prevăzut prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în mod expres și limitativ o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral. Potrivit articolelor de lege menționate, doar declarația fiscală și decizia de impunere constituie titluri de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor.

Față de considerentele de mai sus, organul de soluționare nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, urmând a se respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere ca prematur introdusă, fiind lipsită de obiect.

**Referitor la susținerea agentului economic potrivit căreia, organele de inspecție fiscală nu au emis o decizie de impunere sau un alt act care să reprezinte titlu de creanță fiscală** pentru majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA, la data de **05.12.2001**, organele de inspecție fiscală au emis actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile art.20 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *"Rezultatele controlului fiscal se consemnează obligatoriu în procese-verbale de control, în note de constatare sau în procese-verbale de constatare a contravențiilor, după caz"*, respectiv procesul verbal **nr.../05.12.2001**, în cuprinsul căruia au fost evidențiate debitele împreună cu accesoriile în cauză și pentru care, urmare nerespectării graficului de eşalonare, agentul economic pierde dreptul la înlesnire acordat prin Decizia nr.../...2002 emisă de D.G.F.P. a județului Hunedoara.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.179, art.186 și art.187 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, se

**DECIDE:**

- 1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL Petroșani** în legătură cu capătul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere.
- 2.** Respingerea contestației ca prematur formulată pentru suma de ... lei reprezentând accesorii accesoriile calculate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată.
- 3.** Declinarea competenței de soluționare a contestației privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organului emitent al acesteia, respectiv Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a județului Hunedoara.