

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 70
din 15.06.2007

privind soluționarea contestației formulată de
P.F.din localitatea, județul Suceava, înregistrată la Direcția
Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din
19.04.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului prin adresa nr.din 12.04.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 19.04.2007, cu privire la contestația formulată de **P.F.**din localitatea, str., județul Suceava.

P.F.contestă **suma de lei**, stabilită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului prin Decizia nr. din 18.01.2007, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

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

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

I. P.F.din localitatea, prin contestația formulată și completările depuse ulterior, precizează că, potrivit art. 87 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilii care din motive obiective estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun o dată cu declarația specială și declarația estimativă de venit.

De asemenea, menționează că la art. 88 alin. 5 din același act normativ se prevede că pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în toate situațiile în care a fost

depusă o declarație privind venitul estimat pentru anul curent sau venitul din declarația pentru anul fiscal precedent, după caz.

Totodată, susține că la depunerea declarației pentru anul 2006 a considerat că venitul ar putea fi mai mic cu cel puțin 20% față de anul 2005, pentru motive obiective, luând în calcul faptul că în anul 2005 a avut contract de prestări servicii și de proiectare cu Primăria comunei, pe care l-a onorat pe parcursul anului, nefiind prelungit și pentru anul 2006.

Contestatoare precizează că nu datorează majorările calculate întrucât nu există nici un temei legal care să prevadă posibilitatea calculării și plății acestora.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 18.01.2007, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului au stabilit pentru neplata în termen a impozitului pe venit majorări de întârziere în sumă de lei.

Prin decizia de impunere se precizează că motivul stabilirii acestor obligații îl reprezintă faptul că pentru anul 2006 au fost declarate venituri inferioare anului precedent, în anul 2005 contribuabilul realizând venituri de lei (impozit aferent de lei) și a estimat pentru anul 2006 venituri delei (impozit aferentlei), rezultând o diferență de impozit de lei.

Organele de control precizează că la stabilirea obligațiilor fiscale au fost avute în vedere prevederile art. 115, 116 și 121 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

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

Referitor la accesoriile în sumă de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă în mod legal s-a emis titlu de creanță în baza unui proces verbal întocmit de Compartimentul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, în condițiile în care la baza deciziei contestate nu a stat un raport de inspecție fiscală care să cuprindă constatări proprii din punct de vedere faptic și legal, iar organele care au emis procesul verbal nu au competența materială în stabilirea de impozite și taxe.

În fapt, potrivit adresei Administrației Finanțelor Publice a municipiului, nr.din 24.05.2007, la baza emiterii deciziei de impunere contestată a stat procesul verbal de inspecție încheiat la data de 23.02.2007 de Compartimentul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava.

Prin procesul verbal menționat s-a verificat modul în care au fost stabilite obligațiile fiscale privind plățile anticipate cu titlu de impozit pentru perioada 2000–2006 la Administrația Finanțelor Publice a municipiului

Se reține că stabilirea accesoriilor prin Decizia de impunere contestată, nr. din 18.01.2007, nu are la bază un raport de inspecție fiscală.

În drept, la articolul 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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.”

Din textul de lege mai sus citat se reține că decizia de impunere se emite în situația modificării bazei de impunere în urma inspecției fiscale, a cărei rezultat se consemnează într-un raport de inspecție fiscală.

Întrucât decizia de impunere nu are la bază raport de inspecție fiscală în care să fie consemnate constatările din punct de vedere faptic și legal, aceasta bazându-se pe constatări efectuate în urma verificării activității Administrației Finanțelor Publice a municipiului de către Compartimentul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, deci asupra activității proprii a organului fiscal emitent al deciziei contestate, se conchide că emiterea actului administrativ atacat nu este legală.

Așa după cum rezultă din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, nr. din 18.01.2007, organele de control au stabilit că pentru neplata în termen a impozitului pe venit contribuabilul datorează majorări de întârziere în sumă de lei.

Prin decizia de impunere se precizează că motivul stabilirii acestor obligații îl reprezintă faptul că pentru anul 2006 au fost declarate venituri inferioare anului precedent, în anul 2005 contribuabilul realizând venituri de lei (impozit aferent de lei) și a estimat pentru anul 2006 venituri delei (impozit aferentlei), rezultând o diferență de impozit de lei.

Contestatoarea susține că la depunerea declarației pentru anul 2006 a considerat că venitul ar putea fi mai mic cu cel puțin 20% față de anul 2005, pentru motive obiective, luând în calcul faptul că în anul 2005 a avut contract de prestări servicii și de proiectare cu Primăria comunei, pe care l-a onorat pe parcursul anului, nefiind prelungit și pentru anul 2006.

Petenta consideră că nu datorează majorările calculate întrucât nu există nici un temei legal care să prevadă posibilitatea calculării și plății acestora.

La art. 115 și 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Art. 115

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. [...]

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu excepția situației prevăzute la art. 138 alin. (6).

ART. 116

Majorări de întârziere

(1) Majorările 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.

(1[^]1) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua

imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Din textele de lege citate mai sus se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea în termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată.

De asemenea, se reține că majorările se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, iar pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii.

Din decizia de impunere contestată nu rezultă că în urma verificării efectuate au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, care să poată determina calculul accesoriilor.

Referitor la nașterea creanțelor fiscale, **la art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, se prevăd următoarele:

„Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Din textul de lege mai sus citat se reține că dreptul de creanță și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere. În condițiile în care baza de impunere și implicit dreptul de creanță nu sunt constituite, obligația fiscală corelativă, respectiv accesoriile, nu poate lua naștere.

Din Decizia de impunere contestată nu rezultă că s-a emis decizie de impunere pentru obligații fiscale suplimentare, care să genereze majorările și penalitățile stabilite de organele de control.

Acest aspect rezultă și din adresa Administrației Finanțelor Publice a municipiului, nr.din 24.05.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 25.05.2007, unde se precizează că pentru suma de lei, pentru care au

fost calculate accesoriile, nu s-a emis o nouă decizie, întrucât anul fiscal a fost încheiat și nu se mai puteau emite decizii de plăți anticipate.

În condițiile în care nu există decizie de impunere pentru dreptul de creanță, nu poate fi emisă decizie pentru obligații corelative.

Conform art. 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **„Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”**

Prin prisma textelor de lege mai sus invocate, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală pot face obiectul unei decizii de impunere numai atunci când se modifică baza de impunere, cu alte cuvinte atunci când impozitul sau taxa pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere a fost modificat.

Pentru situația în care impozitul sau taxa a fost corect calculat, înregistrat și declarat de contribuabil, dar nu a fost achitat la termenul scadent, dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt reglementate prin **art. 115 (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează următoarele:

„(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu excepția situației prevăzute la art. 138 alin. (6).”

Prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005** pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale, la **art. 1**, se prevede:

„Se aprobă modelele, precum și caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare și de păstrare ale următoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]

4. Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;”

În aceste condiții se reține că pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente unui impozit corect stabilit și declarat la autoritatea fiscală, dar neachitat la termen, se întocmește decizia de impunere referitoare la obligațiile de plată accesorii, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, potrivit art. 86 alin. c din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

**„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;"

În același sens sunt și precizările de la **punctul 107.1** din **H.G. nr. 1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii;

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente”.

În ceea ce privește emiterea deciziilor de impunere privind **obligațiile fiscale suplimentare** de plată stabilite de inspecția fiscală, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", prevede următoarele:

„a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată [...];

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia.

c) În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală".

Se reține că organele de control emit "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală", prevăzută de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului, doar pentru obligații fiscale suplimentare și pentru accesorii aferente acestora, iar pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente unui impozit corect stabilit și declarat la autoritatea fiscală, dar neachitat la termen, se întocmește „Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b”, așa cum este prevăzut de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale.

De asemenea, se reține că obligațiile fiscale corelative se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere și implicit creanța fiscală principală care le generează.

Totodată se reține că decizia de impunere se emite în baza unui raport de inspecție fiscală în care se consemnează constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal și care au la bază constatări proprii.

Având în vedere cele prezentate mai sus, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, nr. din 18.01.2007, privind suma de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii la reanalizarea situației, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un noi acte administrative fiscale care să aibă în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

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

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va

efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

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

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

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 23, 84, 86, 107, 115 și 116 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.5 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării fiscale, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu art. 186 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, nr. din 18.01.2007, privind **suma de lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii la reanalizarea situației, strict pentru aceeași perioadă, și să emită noi acte administrative fiscale care să aibă în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de

la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

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