

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI S U C E A V A

DECIZIA NR. 75

din 29.06.2007

privind soluționarea contestației formulată de
....., din localitatea Câmpulung Moldovenesc,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr. din 15.05.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, prin adresa nr./14.05.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./15.05.2007, cu privire la contestația formulată de, cu sediul în localitatea Câmpulung Moldovenesc,județul Suceava.

..... contestă Decizia de impunere nr./16.03.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, privind **suma de lei**, reprezentând dobânzi 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 învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică din localitatea Câmpulung Moldovenesc, contestă măsurile stabilite prin decizia de impunere nr. din 16.03.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, prin care s-a stabilit un debit suplimentar în sumă totală de lei, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit.

..... contestă suma de lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit, stabilite prin decizia de impunere nr./16.03.2007, din următoarele motive:

- conform art. 82 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petentul a depus declarația privind veniturile estimate din activități independente pentru anul 2004 prin care a declarat un venit net anual în

sumă delei pentru care organul fiscal, prin decizia nr./16.03.2004, a stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă delei, care a fost achitat în totalitate;

- prin decizia de impunere nr./16.03.2007 organul fiscal a constatat că plățile anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2004 au fost diminuate cu suma delei motiv pentru care au fost calculate dobânzi aferente în sumă de lei pentru perioada 16.03.2004 -30.11.2005. Petentul susține că modul de calcul al dobânzilor este eronat având în vedere că anul 2004 a fost încheiat cu pierdere iar intervalul pentru care se datorează dobânzi este 16.03.2004 – 31.12.2005. Contestatorul susține că diferența delei trebuia împărțită în cote egale cu termene de plată la 15.03.2004, 15.06.2004, 15.09.2004 și 15.12.2004 și apoi să se calculeze dobânzile datorate. Astfel, prin defalcarea sumelor datorate pe termene de plată mai sus menționate ar fi rezultat următoarele:

- 15.03.2004- 15.06.2004 lei x 92 zile x 0.07% = lei;

- 15.06.2004 – 15.09.2004lei x 92 zile x 0.07% = lei;

- 15.09.2004 – 15.12.2004lei x 91 zile x 0.07% = lei;

- 15.12.2004 – 31.12.2004lei x 16 zile x 0.07% = lei

TOTAL LEI.

- Petentul susține că în conformitate cu prevederile legale privind impozitul pe venit, dobânzile datorate se calculează de la data emiterii deciziei de impunere prin care s-a individualizat impozitul de plată iar în acest caz anul 2004 s-a încheiat cu pierdere iar sumele achitate cu titlu de impozit pe venit au fost restituite, considerând că nu mai datorează dobânzi aferente plăților anticipate cu titlu de impozit pe venit.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 16.03.2007, organele fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc au stabilit în sarcina persoanei fizice din localitatea Câmpulung Moldovenesc, dobânzi aferente impozitului pe venit – plăți anticipate pentru anul 2004, în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au precizează că persoana fizică nu a respectat instrucțiunile de completare formularului 221 „declarație privind veniturile estimate din activități independente” stabilite prin O.M.F.P. nr. 160/2004 care prevede că obligativitatea depunerii declarației privind veniturile estimate revine contribuabililor care încep activități în cursul anului, care în anul anterior au realizat pierderi sau care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică nu a anexat la declarația estimativă depusă documentele legale din care să rezulte motivele obiective pentru care a depus această declarație, respectiv bilete de internare, adrese de suspendare temporară a activității, proces verbal de calamitate etc.

Organele fiscale precizează că venitul net aferent anului 2003 conform declarației speciale este în sumă delei iar pentru anul 2004 prin declarația depusă sub nr./11.03.2004, persoana fizică a estimat un venit net anual în sumă delei, ceea ce contravine prevederilor art. 82 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că s-au diminuat plățile anticipate cu titlu de impozit cu suma delei.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit în sumă delei au fost calculate dobânzi în sumă de lei, în baza prevederilor art. 115 și 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 1 din H.G. nr. 784/2005, art. I din H.G. nr. 67/2004.

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

Referitor la accesoriile în sumă de lei, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit cu titlu de plăți anticipate pentru anul 2004, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să analizeze dacă în mod legal s-a emis titlu de creanță, 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.

În fapt, prin decizia de impunere nr./16.03.2007 s-au stabilit în dobânzi aferente impozitului pe venit – plăți anticipate pentru anul 2004 în sumă de lei.

Din adresa Administrației Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, nr. din 14.06.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./22.06.2007, se reține că stabilirea accesoriilor prin Decizia de impunere contestată, nr. din 16.03.2007, nu are la bază un raport de inspecție fiscală, persoana fizică nefiind supusă unei inspecții fiscale.

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, 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 16.03.2007, organele de control au stabilit că pentru neplata în termen a impozitului pe venit cu titlu de plăți anticipate pentru anul 2004 contribuabilul datorează dobânzi în sumă de lei.

Prin decizia de impunere se precizează că motivul de fapt al stabilirii acestor obligații îl reprezintă faptul că venitul net aferent anului 2003 a fost delei, iar pentru anul 2004 s-a estimatlei, ceea ce contravine cu Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, art. 82, alin. 2.

Referitor la stabilirea dobânzilor, 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.

(1¹) 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 la 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.

De asemenea, nici prin adresa Administrației Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, nr. din 14.06.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 22.06.2007, unde se precizează că persoana fizică nu a fost supusă unei inspecții fiscale, nu se face referire la nici o decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare care să genereze dobânzile stabilite prin decizia nr. din 16.03.2007.

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 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 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 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 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 16.03.2007, privind suma de lei, stabilită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, reprezentând dobânzi, aferente impozitului pe venit aferente plăților anticipate pentru anul 2004, 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 căroră:

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

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

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

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

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

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 16.03.2007, privind **suma de lei**, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit cu titlu de plăți anticipate pentru anul 2004, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Câmpulung Moldovenesc, 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.

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.