

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 149

din 30.08.2006

privind soluționarea contestației formulate de

....,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. ... din 10.07.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. .../10.07.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../10.07.2006, cu privire la contestația formulată de, din localitatea ..., județul Suceava.

... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ... din 22.06.2006, modificată la data de 16.08.2006, în sensul corectării erorii materiale cu privire la suma impozitului pe profit, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... din 22.06.2006, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de ... lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005.

Prin adresa nr. .../10.08.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../10.08.2006, ... contestă măsurile stabilite prin **Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006**, întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, **privind suma de ... lei**.

Prin adresa nr. .../21.08.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../30.08.2006, ... solicită majorarea sumei de restituit înscrisă în Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006 prin corectarea cu rata inflației și adăugarea dobânzii de cont curent a B.C.R., de la data de 29.06.2006 până la data restituirii efective.

Potrivit art. 179 alin 1 lit a din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, **„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală ... care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal”**. La alin 2 al aceluiași articol se precizează: **„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

Prin urmare, organele de soluționare constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere și a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora.

Potrivit art. 85 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, **„Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și quantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”**

Actele administrative care au calitatea de act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere sunt precizate la art. 86 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, unde se menționează:

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

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;**
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;**
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;**
- d) procesele-verbale prevăzute la art. 138 alin. (6) și art. 165 alin. (2).”**

Din textele de lege rezultă că prin deciziile de impunere se individualizează creanțe fiscale.

Prin Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006, organele de specialitate din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava au efectuat compensarea taxei pe valoarea adăugată aprobată la rambursare, cu obligațiile fiscale scadente și neachitate de petentă către bugetul de stat, în sumă de ... lei, și nu au stabilit creanțe bugetare.

În concluzie, actul administrativ fiscal enunțat anterior nu are caracterul unor decizii de impunere și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, așa cum sunt precizate la art. 86 din Codul de procedură fiscală, republicată, ci un act administrativ fiscal prin care se sting drepturile și obligațiile fiscale.

Din cele prezentate mai sus rezultă că **Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006 reprezintă alt act administrativ fiscal.** Potrivit alin. (2) al art. 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva altor acte administrative fiscale aparține organului fiscal emitent, respectiv Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava.

Față de cele prezentate mai sus, se trage concluzia că organele de soluționare constituite la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu au competența materială în soluționarea contestației formulate de ... împotriva Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006, privind suma de ... lei, drept pentru care **se va transmite dosarul** spre soluționare Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în calitate de organ emitent.

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 la data de 26.09.2005, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... din 22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... din 22.06.2006, întocmit de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma de ... lei,** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

I. ... contestă Decizia de impunere nr. .../22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../22.06.2006, privind obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestuia.

Petenta susține că impozitul pe profit suplimentar a rezultat din aplicarea cotei de impozitare la sumele încasate de asociație de la membrii vânători cu titlu de cotizații suplimentare pentru vânatul mare.

Contestatoarea precizează că potrivit unei practici stabilite la nivel național, vânătorii asociațiilor din sistemul plătesc o cotizație anuală care le asigură posibilitatea de a recolta vânatul mic în limita numărului de exemplare

aprobat de ministerul de resort. De asemenea, vânătorii plătesc, în conformitate cu prevederile Legii nr. 103/1996 republicată și a Statutului asociației, o cotizație suplimentară pentru vânatul mare, care urmărește echilibrarea cheltuielilor cu efectuarea muncii de ocrotire a întregii grupe de vânat.

Petenta arată că aplicarea cotizațiilor suplimentare pentru vânatul mare este reglementată de art. 4 din Ordinul M.A.A.P. nr. 193/2001 și că potrivit acestor reglementări legale cotizația suplimentară care se practică pentru membrii asociației cu care s-au stabilit relații de reciprocitate se diferențiază în mod categoric și imperativ de tariful care se plătește de un vânător utilizator de servicii, în sensul punerii la dispoziție a vânatului gestionat de membrii asociației.

Contestatoarea susține că, potrivit art. 15 alin. 2 din Codul fiscal, cotizațiile membrilor organizațiilor non - profit nu se impozitează și solicită anularea debitelor suplimentare stabilite prin decizia de impunere nr./22.06.2006.

II. Prin Decizia de impunere nr./22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, emisă de Activitatea de control fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr./22.06.2006, s-a stabilit în sarcina societății suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- lei – dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și virare a impozitului pe profit datorat către bugetul consolidat al statului în perioada 1.01.2002 – 31.12.2005.

În raportul de inspecție fiscală contestat se precizează că ... este o organizație non – profit, cu personalitate juridică, care își desfășoară activitatea în baza prevederilor art. 5 din Legea nr. 103/1996 a fondului cinegetic și a protecției vânatului, republicată și a O.G. nr. 26/2000 privind asociațiile și fundațiile.

Obiectul principal de activitate declarat de asociație este organizarea de activități de vânătoare și pescuit sportiv și gestionarea fondului cinegetic, cod CAEN

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că asociația înregistrează următoarele tipuri de venituri:

- din cotizații fixe anuale ale membrilor vânători și pescari și taxe de înscriere, care sunt venituri scutite de la plata impozitului pe profit;
- venituri din comercializare produse (arme, cartușe, carne vânat);
- tarife încasate pentru acțiuni de vânătoare realizate în România cu vânători străini;
- cotizații suplimentare încasate de la membri pentru împușcarea de animale mari.

În ceea ce privește calculul rezultatului contabil aferent activității economice, respectiv activității non – profit, organele de control au constatat că asociația a considerat în mod eronat că veniturile din cotizații suplimentare

achitate de membrii asociației în vederea împrășării de animale mari nu sunt venituri din activități economice, că veniturile scutite sunt în sumă de 15.000 euro pe întreaga perioadă verificată, fără a respecta prevederea legală potrivit căreia sunt scutite de la plata impozitului pe profit veniturile în limita valorii minime dintre 10% din veniturile neimpozabile și 10.000 euro în anii 2002 și 2003, respectiv 15.000 euro în anii 2004 și 2005, și a stabilit, fără a ține o evidență separată a cheltuielilor pe cele două categorii de activități și fără corespondent în realitate, că 80% din cheltuieli sunt aferente activităților economice și 20% sunt aferente activităților non – profit.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au procedat la determinarea veniturilor totale, conform balanțelor de verificare întocmite de asociație, a veniturilor din activități economice, incluzând în acestea și cotizațiile suplimentare achitate de membrii asociației în vederea împrășării de animale mari, și a veniturilor scutite din cadrul activităților economice.

Organele de control au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, drept pentru care au calculat profitul fiscal corespunzător întregii activități a asociației prin majorarea profitului contabil determinat de asociație cu suma cheltuielilor nedeductibile fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil din activități economice, prin aplicarea ponderii veniturilor impozabile în total venituri ale asociației la profitul fiscal corespunzător întregii activități, astfel:

- lei -

anul	Profit cont.	Chelt nedeductibile fiscal	Profit fiscal total activit.
2002			
2003			
2004			
2005			

- lei -

Tot. ven.	Din care:		10% ven. nec.	10000/15000 euro	Ven. ne-impoz	Ven. Impoz.	%	Profit impoz act. ec.	Imp. profit de plată	Imp acumulat
	Ven. nec.	Ven. ec.								

La profitul impozabil astfel determinat, organele de control au aplicat cota de impozit de 25% pentru anii fiscali 2002, 2003, 2004 și cota de 16% pentru anul 2005, calculând următoarele **debite suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit**, astfel:

- ... lei - exercițiul financiar 2002;
- ... lei – exercițiul financiar 2003;
- ... lei - exercițiul financiar 2004;
- ... lei – exercițiul financiar 2005.

Prin decizia de impunere nr. .../22.06.2006, comunicată contribuabilului la data de 23.06.2006 și contestată de acesta, s-a stabilit o **obligatie fiscală suplimentară în sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit.

Prin adresele nr. .../10.08.2006 și nr. .../16.08.2006, Activitatea de Control Fiscal precizează că decizia de impunere nr. .../22.06.2006 a fost modificată conform art. 47 și 48 din O.G. nr. 92/2003 privind corectarea erorilor materiale, **impozitul pe profit stabilit suplimentar corectat fiind în sumă de ... lei**, și că decizia de impunere astfel corectată a fost transmisă contribuabilului cu adresa nr.../16.08.2006.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de control au calculat până la data de 13.06.2006, **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei** și până la data de 31.12.2005, **penalități de întârziere în sumă de ... lei**.

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:

1. Referitor la suma contestată de ... lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității determinării bazei de impunere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, în condițiile în care analiza stării de fapt fiscale s-a făcut numai pe baza elementelor din balanțele de verificare, fără a se avea în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor înregistrate în contabilitate, iar în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate nu se precizează natura cheltuielilor neadmise la deducere și cuantumul veniturilor din cotizații suplimentare achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari.

În fapt, organele de control au constatat că la calculul rezultatului contabil aferent activității economice, respectiv activității non – profit, asociația a considerat în mod eronat că veniturile din cotizații suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, nu sunt venituri din activități economice, că veniturile scutite sunt în sumă de 15.000 euro pe întreaga perioadă verificată, fără a respecta prevederea legală potrivit căreia sunt scutite de la plata impozitului pe profit veniturile în limita valorii minime dintre 10% din veniturile neimpozabile și 10.000 euro în anii 2002 și 2003, respectiv 15.000 euro în anii 2004 și 2005, și a stabilit, fără a ține o evidență separată a cheltuielilor pe cele două categorii de activități și fără corespondent în realitate, că 80% din cheltuieli sunt aferente activităților economice și 20% sunt aferente activităților non – profit.

De asemenea, organele de control au constatat că, în perioada verificată, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, drept pentru care au calculat profitul fiscal corespunzător întregii activități a asociației prin majorarea profitului contabil determinat de asociație cu suma cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor impozabile și la determinarea profitului impozabil din

activități economice, prin aplicarea ponderii veniturilor impozabile în total venituri ale asociației la profitul fiscal corespunzător întregii activități, astfel:

-lei -

anul	Profit impoz act. ec.
2002	
2003	
2004	
2005	

La profitul impozabil astfel determinat, organele de control au aplicat cota de impozit de 25% pentru anii fiscali 2002, 2003, 2004 și cota de 16% pentru anul 2005, calculând următoarele **debite suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit**, astfel:

- ... lei - exercițiul financiar 2002;
- ... lei – exercițiul financiar 2003;
- ... lei - exercițiul financiar 2004;
- lei – exercițiul financiar 2005.

Prin decizia de impunere nr. .../22.06.2006, comunicată contribuabilului la data de 23.06.2006 și contestată de acesta, s-a stabilit o **obligație fiscală suplimentară în sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit.

Prin adresele nr. .../10.08.2006 și nr. .../16.08.2006, Activitatea de Control Fiscal precizează că decizia de impunere nr. .../22.06.2006 a fost modificată conform art. 47 și 48 din O.G. nr. 92/2003 privind corectarea erorilor materiale, **impozitul pe profit stabilit suplimentar corectat fiind în sumă de ... lei**, și că decizia de impunere astfel corectată a fost transmisă contribuabilului cu adresa nr. .../16.08.2006. Organele fiscale au depus la dosarul cauzei dovada că decizia corectată a fost comunicată contribuabilului, respectiv confirmarea de primire nr./18.08.2006.

Prin cererea formulată inițial, petenta contestă suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

Prin adresa nr./21.08.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./30.08.2006,, în termen legal, și-a majorat pretențiile cu privire la suma contestată, impozitul pe profit contestat fiind în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește **determinarea profitului impozabil aferent activităților economice cu scopul obținerii de profit, desfășurate de persoanele juridice fără scop lucrativ**, sunt aplicabile în perioada, 1.01.2002 – 30.06.2002, prevederile art. 1, 2 și 4 din O.G. nr. 70 /1994 privind impozitul pe profit, republicată, care precizează:

„ART. 1

(1) Sunt obligați la plata impozitului pe profit, în condițiile prezentei ordonanțe, și denumiți în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române, pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate; [...]

(3) Veniturile și cheltuielile persoanelor juridice fără scop lucrativ ce se iau în calcul la determinarea profitului impozabil sunt numai cele aferente activităților economice desfășurate cu scopul obținerii de profit.

Veniturile obținute din activități fără scop lucrativ, care nu sunt impozabile, includ: cotizatiile membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare, [...]

„ART. 2

(1) Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de prezenta ordonanță. [...]

„ART. 4

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]

coroborate cu prevederile Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr. 402 / 2000 date în aplicarea art. 1 alin. 3 din O.G. nr. 70 /1994 privind impozitul pe profit, care stipulează:

„În scopul aplicării acestor prevederi veniturile și cheltuielile aferente activităților desfășurate în scopul obținerii de profit se vor evidenția din punct de vedere contabil conform planului de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ, iar calculul impozitului pe profitul rezultat se va efectua conform metodologiei prevăzute la art. 4.”

În perioada 1.07.2002 – 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art. 1, 2 și 7 din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, modificată prin O.G. nr. 36 / 2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar-fiscală, care precizează:

„ART. 1

(1) Sunt obligate la plata impozitului pe profit, în condițiile prezentei legi, și denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române, pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate; [...]

(3) Persoanele juridice române fără scop patrimonial sunt exceptate de la plata impozitului pe profit pentru următoarele categorii de venituri:

a) cotizatiile membrilor;

b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;

c) taxele de înregistrare, stabilite potrivit legislației în vigoare; [...]

(4) Persoanele juridice fără scop patrimonial, pentru veniturile realizate din activități economice până la nivelul echivalentului în lei de 10.000 euro, realizate într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (3), sunt exceptate de la plata impozitului pe profit.

(5) Persoanele juridice române fără scop patrimonial plătesc impozit pe profitul corespunzător veniturilor economice care exced limita prevăzută la alin. (4). Profitul impozabil se impozitează cu cota prevăzută la art. 2 alin. (1).”

„ART. 2

(1) Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege. [...]”

„ART. 7

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]”

coroborate cu prevederile pct. 1.14 și 1.15 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr. 859/2002, modificată prin H.G. nr. 22/2003, care stipulează:

„1.14. Persoanele juridice române fără scop patrimonial sunt: organizațiile sindicale și organizațiile patronale înființate în baza unor legi speciale, asociațiile și fundațiile înființate în baza Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, precum și alte asemenea organizații înființate în baza unor legi speciale.

1.15. În scopul aplicării acestor prevederi veniturile și cheltuielile aferente activităților desfășurate în scopul obținerii de profit se evidențiază din punct de vedere contabil conform reglementărilor contabile, iar calculul impozitului pe profitul rezultat se efectuează conform metodologiei prevăzute la cap. II din lege.”

În perioada 1.01.2004 – 31.12.2005 sunt aplicabile prevederile art. 13, 14, 15, 17 și 19 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 13

Contribuabili

Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române; [...]”

ART. 14

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate; [...]

ART. 15

[...](2) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;

b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;

c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare; [...]

(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 18, după caz.”

„ART. 17

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 25%, cu excepțiile prevăzute la alin. (2), la art. 33 și 38. [...]

* începând cu data de 1.01.2005, art. 17 a fost modificat prin O.U.G. nr. 138 / 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

„ART. 17

Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38. [...]

„ART. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]

coroborate cu prevederile pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal probate prin H.G. nr. 44 / 2004, date în aplicare art. 15 din Codul fiscal, care stipulează:

„8.Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere următoarele:

a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;

b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:

- calculul echivalentului în lei a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c);

e) calculul profitului impozabil corespunzător veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

(i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d). Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune;

(ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i), luându-se în considerare prevederile art. 21 din Codul fiscal;

(iii) stabilirea profitului impozabil ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. (ii);

f) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra profitului impozabil stabilit la lit. e).”

Din textele de lege citate mai sus se reține că persoanele juridice fără scop lucrativ (organizații nonprofit) datorează impozit pe profitul aferent activităților economice. În vederea determinării profitului impozabil, persoanele juridice fără scop lucrativ au obligația să evidențieze distinct în contabilitate veniturile și cheltuielile corespunzătoare activităților economice. Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune.

Nu sunt impozabile veniturile obținute din activități fără scop lucrativ, care includ și cotizațiile membrilor.

În perioada 1.01.2002 – 31.12.2004 profitul impozabil se impozitează cu o cotă de 25%, iar în perioada 1.01.2005 – 31.12.2005, cu o cotă de 16%.

Începând cu data de 1.07.2002, persoanele juridice fără scop patrimonial sunt exceptate de la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din activități economice până la nivelul echivalentului în lei de 10.000 euro (15.000 euro începând cu data de 1.01.2004), realizate într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile.

De asemenea, profitul impozabil se majorează cu cheltuielile nedeductibile fiscale.

Prevederile legale citate mai sus se completează cu pct. 95 și 97 din O.M.F.P. nr. 1591/1998 privind aprobarea Planului de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ și a normelor metodologice de utilizare a acestuia, aplicabile în perioada 2002 – 2003, care precizează:

„95. În cadrul categoriilor de cheltuieli după natura lor, prevăzute la pct. 94, conturile de cheltuieli respective se dezvoltă obligatoriu în analitice distincte pe feluri de activități, respectiv activități fără scop lucrativ, activități cu destinație specială, potrivit legii și activități economice, iar în continuare se pot dezvolta în analitic în funcție de anumite reglementări sau potrivit nevoilor proprii.

97. Potrivit legii, contabilitatea veniturilor persoanei juridice fără scop lucrativ se ține distinct pe feluri de activități, respectiv activități fără scop lucrativ, activități cu destinație specială, activități economice, iar în cadrul acestora pe feluri de venituri, după natura lor, [...]”

și ale pct. 5.3 și 5.7 din O.M.F.P. nr. 1829 din 22 decembrie 2003 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aplicabile în perioada 2004 – 2005, care stipulează:

„5.3. Contabilitatea veniturilor persoanei juridice fără scop patrimonial se ține distinct pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială, activități economice, iar în cadrul acestora pe categorii de venituri, după natura lor[...]

5.7. În cadrul categoriilor de cheltuieli după natura lor, conturile de cheltuieli respective se dezvoltă obligatoriu în analitice distincte pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială, potrivit legii, și activități economice, iar în continuare se pot dezvolta în analitic în funcție de anumite reglementări sau potrivit nevoilor proprii.”

Referitor la definirea noțiunii de organizație nonprofit sunt aplicabile prevederile art. 5 alin. 1 din Legea nr. 103 / 1996 a fondului cinegetic și a protecției vânatului, republicată, care precizează:

„ART. 5

(1) Organizațiile vânătorești, constituite pe principiul liberei asocieri a vânătorilor, sunt organizații nonprofit, au personalitate juridică, patrimoniu

distinct și sunt afiliate, în scopul reprezentării la nivel național și internațional, la Asociația Generală a Vânătorilor și Pescarilor Sportivi din România.”

Prin urmare, contestatoarea, ..., este o organizație nonprofit.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de control au constatat că la calculul rezultatului contabil aferent activității economice, respectiv activității non – profit, asociația a considerat în mod eronat că veniturile din cotizații suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, nu sunt venituri din activități economice, că veniturile scutite sunt în sumă de 15.000 euro pe întreaga perioadă verificată, fără a respecta prevederea legală potrivit căreia sunt scutite de la plata impozitului pe profit veniturile în limita valorii minime dintre 10% din veniturile neimpozabile și 10.000 euro în anii 2002 și 2003, respectiv 15.000 euro în anii 2004 și 2005, și a stabilit, fără a ține o evidență separată a cheltuielilor pe cele două categorii de activități și fără corespondent în realitate, că 80% din cheltuieli sunt aferente activităților economice și 20% sunt aferente activităților non – profit.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au procedat la determinarea veniturilor totale, conform bilanțelor de verificare întocmite de asociație, a veniturilor din activități economice, incluzând în acestea și cotizațiile suplimentare achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, și a veniturilor scutite din cadrul activităților economice, astfel:

- lei -

anul	Tot. ven.	Din care:		10% ven. neec.	10000/15000 euro	Ven. ne-impoz	Ven. Impoz.
		Ven. neec.	Ven. ec.				
2002							
2003							
2004							
2005							

În actul de control contestat nu se precizează care este suma cotizațiilor suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, cu care a fost majorat cuantumul veniturilor economice evidențiate de asociație.

Prin cererea formulată, petenta susține că nu se impozitează cotizațiile suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, deoarece pe de o parte acestea intră în categoria cotizațiilor membrilor, care sunt scutite de la plata impozitului pe profit potrivit Codului fiscal, iar pe de altă parte prin aplicarea cotizațiilor suplimentare se urmărește echilibrarea cheltuielilor cu efectuarea muncii de ocrotire a întregii grupe de vânat.

Regimul cotizațiilor suplimentare, percepute de la membrii asociației în vederea împușcării de animale mari este reglementat prin Ordinul Ministerului

Agriculturii, Alimentației și Pădurilor nr. 193 / 2001 pentru aprobarea Regulamentului privind modul de stabilire a tarifelor care se practică de gestionarii fondurilor de vânatoare pentru acțiuni de vânatoare cu vânători români, care la art. 1 precizează:

„ART. 1

Se aprobă Regulamentul privind modul de stabilire a tarifelor care se practică de gestionarii fondurilor de vânatoare pentru acțiuni de vânatoare cu vânători români, prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.”

În Regulamentul privind modul de stabilire a tarifelor care se practică de gestionarii fondurilor de vânatoare pentru acțiuni de vânatoare cu vânători români se stipulează următoarele:

„ART. 1

(1) Fiecare gestionar de fond de vânatoare care autorizează acțiuni de vânatoare cu vânători români va stabili, prin decizie a conducătorului executiv, tarifele proprii care se practică pentru acțiunile de vânatoare cu vânători români.

(2) În cazul organizațiilor vânătorești deciziile vor fi emise avându-se în vedere hotărârile luate de organul colectiv de conducere abilitat prin statutul propriu.”

„ART. 2

(1) Prin vânător român se înțelege cetățeanul român cu domiciliul în România, posesor de permis de vânatoare eliberat în România, membru al unei organizații vânătorești care gestionează unul sau mai multe fonduri de vânatoare.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică și rezidenților care au dobândit permis de vânatoare în condițiile prevăzute la art. 26 din Legea nr. 103/1996, cu modificările ulterioare.”

„ART. 3

Tarifele stabilite de fiecare gestionar conform prevederilor art. 1 nu trebuie să fie mai mici decât tarifele minime stabilite prin Ordinul ministrului agriculturii, alimentației și pădurilor nr. 164/2001 pentru aprobarea nivelului tarifelor minime care se percep de la vânători români pentru acțiuni de vânatoare în România.”

„ART. 4

(1) Deciziile emise în conformitate cu prevederile art. 1, în cazul organizațiilor vânătorești, vor cuprinde și cotizațiile suplimentare, percepute separat, numai pentru vânătorii membri ai organizației respective sau ai organizațiilor cu care aceasta are raporturi de reciprocitate.

(2) Nivelul cotizațiilor suplimentare se stabilește de organul competent de conducere al organizației vânătoarești.”

„ART. 5

Tarifele minime stabilite prin Ordinul ministrului agriculturii, alimentației și pădurilor nr. 164/2001 nu includ cota T.V.A.”

„ART. 6

Achitarea tarifului sau a cotizației suplimentare, după caz, stabilită de fiecare gestionar de fonduri de vânătoare, dă dreptul vânătorului să vâneze exemplarul/exemplarele pentru care i s-a eliberat autorizația de vânătoare și să își însușească, în cazul vânatului purtător de trofee convenționale, trofeele prevăzute în anexa la prezentul regulament.”

„ART. 20

(1) Tarifele de împușcare sunt aplicabile în cazul în care acțiunea de vânătoare este organizată la solicitarea vânătorului.

(2) În cazul acțiunilor de vânătoare organizate la inițiativa împuternicitului gestionarului fondului de vânătoare pentru realizarea cotelor de recoltă, tarifele de împușcare nu se aplică.

(3) În situațiile prevăzute la alin. (2) împușcarea vânatului nu dă vânătorului drepturile prevăzute la art. 7 din prezentul regulament și la lit. G din anexa la Ordinul ministrului agriculturii, alimentației și pădurilor nr. 164/2001.”

Din prevederile legale citate mai sus se reține că cotizațiile suplimentare, percepute de la membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, sunt în fapt tarife de împușcare aplicabile în cazul în care acțiunea de vânătoare este organizată la solicitarea vânătorului și care dau dreptul vânătorului să vâneze exemplarul/exemplarele pentru care i s-a eliberat autorizația de vânătoare și să își însușească vânatul.

Cotizațiile suplimentare nu se aplică în cazul acțiunilor de vânătoare organizate la inițiativa împuternicitului gestionarului fondului de vânătoare pentru realizarea cotelor de recoltă, deci în cazul acțiunilor de ocrotire a grupei de vânat mare.

Prin urmare, cotizațiile suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, sunt venituri impozabile.

De asemenea, organele de control au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, drept pentru care au calculat profitul fiscal corespunzător întregii activități a asociației prin majorarea profitului contabil determinat de asociație cu suma cheltuielilor nedeductibile fiscal.

În actul de control contestat nu se precizează motivele de fapt și de drept pentru care nu au fost admise la deducere cheltuielile în sumă de ... lei și nici documentele ce au fost avute în vedere la analiza acestora.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil din activități economice, prin aplicarea ponderii veniturilor impozabile în total venituri ale asociației la profitul fiscal corespunzător întregii activități, astfel:

-lei -

anul	Profit impoz act. ec.
2002	
2003	
2004	
2005	

La profitul impozabil astfel determinat, organele de control au aplicat cota de impozit de 25% pentru anii fiscali 2002, 2003, 2004 și cota de 16% pentru anul 2005, calculând următoarele **debite suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit**, astfel:

- ... lei - exercițiul financiar 2002;
- ... lei – exercițiul financiar 2003;
- ... lei - exercițiul financiar 2004;
- ... lei – exercițiul financiar 2005.

În actul de control contestat nu se precizează care este cuantumul profitului impozabil determinat de asociație și dacă asociația a calculat și declarat impozit pentru acest profit.

Prin decizia de impunere nr. .../22.06.2006, comunicată contribuabilului la data de 23.06.2006 și contestată de acesta, s-a stabilit o **obligație fiscală suplimentară în sumă de ... lei**, reprezentând impozit pe profit.

Prin adresele nr. .../10.08.2006 și nr. .../16.08.2006, Activitatea de Control Fiscal precizează că decizia de impunere nr. .../22.06.2006 a fost modificată conform art. 47 și 48 din O.G. nr. 92/2003 privind corectarea erorilor materiale, **impozitul pe profit stabilit suplimentar corectat fiind în sumă de ... lei**, și că decizia de impunere corectată a fost transmisă contribuabilului cu adresa nr./16.08.2006.

În ceea ce privește **dreptul organelor fiscale de a îndrepta erorile materiale** sunt aplicabile prevederile art 48 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care precizează:

„ART. 48

Îndreptarea erorilor materiale

Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii.”

și ale pct. 47.3 și 47.4 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:

„47.3. După efectuarea îndreptării erorii materiale, organul fiscal are obligația de a comunica contribuabilului sau oricărei alte persoane interesate, de îndată, operațiunea efectuată.

47.4. În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal care, de asemenea, va fi comunicat contribuabilului.”

Organele fiscale au depus la dosarul cauzei dovada că decizia corectată a fost comunicată contribuabilului, respectiv confirmarea de primire nr./18.08.2006.

Potrivit art. 45 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, *„actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”*.

Prin cererea formulată inițial, petenta contestă suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

Prin adresa nr. .../21.08.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../30.08.2006, ..., în termen legal, și-a majorat pretențiile cu privire la suma contestată, impozitul pe profit contestat fiind în sumă de ... lei.

În ceea ce privește **verificarea de către organele fiscale a modului de determinare, evidențiere și plată a impozitului pe profit**, sunt aplicabile prevederile art 92 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, care stipulează:

„ART. 92

(1) Inspekția 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.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; [...]”

ale art 103 alin 1, din același act normativ, care precizează:

„ART. 103

(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

și ale pct 102.1 din H.G. nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Prevederile legale citate mai sus se completează cu pct. 5 din O.M.F.P. nr. 1378/2005 pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", care stipulează:

„5. Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:[...]

c) rubrica "Motivele de fapt": se va prezenta detaliat și în clar modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței fiscale;

d) rubrica "Temeiul de drept": se va prezenta detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege.[...]"

Din textele de lege citate mai sus rezultă faptul că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale și că în decizia de impunere se prezintă detaliat și în clar modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală operațiunile patrimoniale, ce au avut drept consecință stabilirea de obligații fiscale suplimentare și încadrarea legală a faptelor constatate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține faptul că organele de control au efectuat inspecția pe baza bilanțelor de verificare întocmite de asociație, neavându-se în vedere documentele de înregistrare în evidența contabilă și că în actul de control contestat nu se precizează care este suma cotizațiilor suplimentare, achitate de membrii asociației în vederea împușcării de animale mari, cu care a fost majorat cuantumul veniturilor economice evidențiate de asociație, motivele de fapt și de drept pentru care nu au fost admise la deducere cheltuielile în sumă de ... lei, care este cuantumul profitului imposibil determinat de asociație și dacă asociația a calculat și declarat impozit pentru acest profit.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii obligației fiscale suplimentare, drept pentru care urmează să se **desființeze decizia de impunere**

nr. .../22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea cauzei, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la **bază prevederile art. 186 alin (3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, unde se stipulează:

„(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 și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 și 12.8** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005**, 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.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

2. Referitor la suma de ... lei, stabilită de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin decizia de impunere nr. .../22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, reprezentând dobânzi și majorări de ... lei și penalități de întârziere de ... lei, aferente impozitului pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă ... datorează această sumă, în condițiile în care, pe de o parte, obligația bugetară, pentru care s-au calculat accesoriile, nu a fost achitată la scadență, iar pe de altă parte, prin prezenta decizie a fost desființat actul atacat pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală contestat, organul de control a calculat pentru neplata în termen a **impozitului pe profit în sumă de ... lei**, accesorii în sumă totală de .. lei, reprezentând dobânzi și majorări de ... lei și penalități de întârziere de ... lei.

În drept, în ceea ce privește **legalitatea stabilirii de dobânzi și penalități de întârziere** pentru neachitarea la termen a obligațiilor de plată către bugetul de stat, sunt aplicabile, în anul 2003, prevederile art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, care stipulează:

„ART. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

„ART. 13

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.[...]”

„ART. 14

(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată.[...]”

Începând cu data de 1.01.2004 sunt aplicabile prevederile art 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală devenite art. 114, 115 și 120 prin republicarea la data de 24.06.2004, care stipulează:

„ART. 114

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

„ART. 115

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;[...]"

„ART. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.[...]"

Articolul 120 a fost modificat prin Legea 210 / 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Articolele 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 24.06.2004, au devenit 115, 116 și 121 prin republicarea actului normativ la data de 26.09.2005, care a preluat în totalitate conținutul vechilor articole.

Prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează că, începând cu data de 1 ianuarie 2006, noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere, art. 115 din Codul de procedură fiscală, devenit art. 116 prin republicarea la data de 26.09.2005, se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

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. [...]

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

și se abrogă art. 120 (cu privire la penalitățile de întârziere) din Codul de procedură fiscală.

Din textele de lege citate mai sus, se reține că, pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, debitorii datorează majorări și penalități de întârziere.

Întrucât debitorul nu a achitat la termenul scadent impozitul pe profit stabilit suplimentar, acesta datorează majorări și penalități de întârziere, începând cu ziua următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate.

Față de cele precizate mai sus și de faptul că prin prezenta decizie a fost desființat actul atacat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, care a generat dobânzile și penalitățile de întârziere, pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **se va desființa** decizia de impunere nr. .../22.06.2006, corectată la data de 16.08.2006, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea dobânzilor și penalităților de întârziere, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, 2 și 4 din O.G. nr. 70 /1994 privind impozitul pe profit, republicată, Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr. 402 / 2000 date în aplicarea art. 1 alin. 3 din O.G. nr. 70 /1994 privind impozitul pe profit, art. 1, 2 și 7 din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, modificată prin O.G. nr. 36 / 2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar-fiscală, pct. 1.14 și 1.15 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin H.G. nr. 859/2002, modificată prin H.G. nr. 22/2003, art 13, 14, 15, 17 și 19 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal probate prin H.G. nr. 44 / 2004, date în aplicare art. 15 din Codul fiscal, pct. 95 și 97 din O.M.F.P. nr. 1591/1998 privind aprobarea Planului de conturi pentru persoanele juridice fără scop lucrativ și a normelor metodologice de utilizare a acestuia, pct. 5.3 și 5.7 din O.M.F.P. nr. 1829 din 22 decembrie 2003 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, art. 5 alin. 1 din Legea nr. 103 / 1996 a fondului cinegetic și a protecției vânatului, republicată, Ordinul Ministerului Agriculturii, Alimentației și Pădurilor nr. 193 / 2001 pentru aprobarea Regulamentului privind modul de stabilire a tarifelor care se practică de gestionarii fondurilor de vânatoare pentru acțiuni de vânatoare cu vânători

români, art. 45, 48, 85, 86, 92, 103 și 179 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, pct. 47.3, 47.4 și 102.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 5 din O.M.F.P. nr. 1378/2005 pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, art 108, 109 și 114 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală devenite art. 114, 115 și 120 prin republicarea la data de 24.06.2004, și art. 115, 116 și 121 prin republicarea aceluiași act normativ la data de 26.09.2005, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, 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, coroborate cu art. 186 din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE :

- **Desființarea deciziei de impunere nr. ... din 22.06.2006**, corectată la data de 16.08.2006, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de ... lei**, reprezentând ... lei – impozit pe profit, ... lei – dobânzi și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea 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 întocmit actul contestat și desființat prin prezenta decizie.

- **Transmiterea** contestației formulate de ..., împotriva Notei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. .../29.06.2006, **pentru suma de ... lei**, spre soluționare Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în calitate de organ emitent.

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