

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1646 din 04 august 2016

Cu adresa nr./.....2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr./.....2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **L. A.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. din 2016* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei - impozit pe venit;
- lei - contribuția pentru asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:

"[...] în sarcina L. A. a fost stabilit un venit suplimentar în sumă de lei, după cum urmează:

- au fost considerate ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuieli în sumă de lei, înregistrate de contribuabil în urma achiziției unor bunuri care au fost utilizate în folosul entității;

- au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de lei, reprezentând 50% din cheltuielile înregistrate cu piesele de schimb și combustibilul, utilizate în exclusivitate la autoturismul reprezentantului întreprinderii individuale;

- pentru venitul net suplimentar în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe venit de plată în sumă de lei, calculat astfel:

..... lei x 16% = lei

Față de actele administrative arătate mai sus, mă văd nevoit să fac precizări cu privire la bunurile achiziționate și "utilizate în interesul personal":

- firma I.I. L. A. [...] funcționează de la înființare (anul 2007) într-un spațiu închiriat, în baza unui contract de închiriere;

- acest spațiu a necesitat lucrări de investiții de la amenajări pereți, pardoseli și tavane, până la mobilare birouri [...], asigurând pe această cale un confort minimal, respectiv condiții decente în vederea bunei desfășurări a activității curente [...].

În perioada 2008-2016 am achiziționat mobilier și accesorii de lemn neaoș românesc (uși-intrare și interior, masă de lucru cu 6 scaune, birou, cuier, dulapuri pentru depozitarea arhivei, biblioraft, cuier centrală termică, etc., la prețuri de bun simț [...].

Țin să fac o singură precizare, anume că toate bunurile achiziționate și evidențiate în contabilitate sunt folosite în exclusivitate de către Întreprinderea Individuală L. A., în angrenajul de relații contractuale cu partenerii săi, în situațiile de control fiscal anterioare, mai puțin în nefericita perioadă de control fiscal 25.04.2016 - 10.05.2016.

În integralitatea lor, sumele prevăzute în Decizia de impunere nr./.....2016 le consider ca fiind ilegale, adoptate cu încălcarea O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, art. 23 și 91, deoarece erau prescrise la data controlului, respectiv la 25.04.2016.

Prescrierea acestor sume rezultă din cuprinsul art.91 și art. 23 din O.G. nr. 92/2003 [...].

Numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, numai și numai din acel moment se poate vorbi de constituirea bazei de impozitare, conform art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, baza de impozitare fiind cea care dă naștere (generează) creanțe fiscale, obligații fiscale și acte de administrare fiscală.

În opinia mea, art. 91, alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 este suficient de clar formulat, întrucât termenul de prescripție începe să se calculeze (să curgă) de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a

născut creanța fiscală pentru calculul termenului de prescripție, momentul constituirii bazei de impunere și momentul în care s-a născut creanța fiscală se tratează la nivel de an fiscal, suprapus cu cel calendaristic.

În concluzie, din lecturarea atentă a acestor texte de lege, afirm că pentru baza de impunere constituită în anul 2010, în temeiul art. 91 și a art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, termenul de prescripție a început la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut această bază de impunere, respectiv, la 01 ianuarie 2011 și s-a sfârșit după 5 ani, adică la 31 decembrie 2015. [...]."

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016 s-a emis Decizia de impunere nr. din 2016, prin care organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de lei și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate în sumă de lei aferente diferenței la venitul net anual impozabil pentru anul 2010 în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016, inspecția fiscală a vizat impozitul pe veniturile din activități independente și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 31 decembrie 2012, precum și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2014 - 31 decembrie 2015.

În urma verificării, au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, reprezentând: lei impozit pe venit aferent anilor 2010 - 2012, lei contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferentă anilor 2010 - 2012 și lei TVA, din care contribuabilul contestă obligația de plată în sumă de lei, reprezentând: lei impozit pe venit aferent anului 2010 și lei contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2010, înscrisă în Decizia de impunere nr. din 2016.

Față de suma contestată, reținem următoarele din raportul de inspecție fiscală:

"Pentru anul 2010, s-a stabilit un venit net suplimentar în sumă de lei, după cum urmează:

- au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, înregistrate de contribuabil în urma achiziției de bunuri în interes personal;

- au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, reprezentând 50% din cheltuielile înregistrate cu piesele de schimb și combustibilii utilizați la autoturismul reprezentantului întreprinderii individuale. [...].

Pentru venitul net stabilit suplimentar ca urmare a deficiențelor constatate, organul de inspecție fiscală a calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate astfel:

..... lei venit net stabilit suplimentar x 6,5% = lei. [...]

Pentru venitul net suplimentar de lei, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe venit suplimentar de plată de lei, calculat astfel:

..... lei x 16% = lei. [...]."

Prin contestația formulată, domnul L. A. sustine următoarele:

- toate bunurile achiziționate și evidențiate în contabilitate în anul 2010 au fost folosite în exclusivitate de către Întreprinderea Individuală L. A., astfel că în mod eronat au fost stabilite nedeductibile fiscal cheltuielile cu achiziții de bunuri în sumă de lei și cheltuielile cu achiziții de combustibil și piese de schimb în sumă de lei;

- termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2010 a început să curgă de la data de 01 ianuarie 2011 și s-a împlinit la data de 01 ianuarie 2016, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2010 este prescris.

a) Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2010

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"**Art. 23.** - (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."

"**Art. 85.** - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin.(2) și art. 86 alin.(4);

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

„Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel."

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

Baza de impunere se constituie la momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat, având în vedere prevederile art. 83 din Codul fiscal, conform căroră:

"Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. [...]"

În cazul de față, data la care se naște baza de impunere pentru impozitul pe venit și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2010 este data de 15 mai 2011 - dată până la care contribuabilul avea obligația să depună la organul fiscal declarația privind venitul realizat în anul 2010, iar termenul de prescripție a dreptului A.J.F.P. de a stabili în sarcina domnului L. A. obligații fiscale aferente anului 2010 curge de la data de **01 ianuarie 2012** și se împlinește la data de **31 decembrie 2016**.

Inspekția fiscală a început la data de **25 aprilie 2016**, așa cum s-a consemnat în raportul de inspekție fiscală, astfel că organele de inspekție fiscală au stabilit obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe venit și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferente anului 2010 în cadrul termenului legal de prescripție.

Susținerile contribuabilului cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2010 (1 ianuarie 2011) sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, contestatarul confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului net impozabil prin declarația privind venitul realizat) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, același moment, cu elementele ce determină obiectul impunerii (venitul net impozabil) și perioada fiscală (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 din Codul de procedură fiscală, în raport cu alin. (1) al aceluiași articol, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

Precizăm că la soluționarea prezentei contestații au fost avute în vedere și prevederile art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare din 01 ianuarie 2016), respectiv: "*Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă [...]*", astfel că termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2010 a fost calculat după normele în vigoare la data la care a început să curgă, adică după dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Referitor la legalitatea stabilirii diferenței în sumă de lei la venitul net aferent anului 2010

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...].

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]

(1¹) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. [...]"

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă. Nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, precum și 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a anexei nr. 5/1 la raportul de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

Obiectul principal de activitate al Î.I. L. A. constă în "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*".

În anul 2010 contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloarea a două aparate medicale achiziționate de la S.C. M S.R.L. în baza facturii nr./.....2010 în valoare de lei și a facturii nr./.....2010 în valoare de lei.

Întrucât aceste aparate medicale sunt pentru uz personal, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei (..... lei + lei), în baza prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) și alin. (7) lit. a) din Codul fiscal.

În contestație se susține că suma de lei reprezintă investiții în amenajări de pereți, pardoseli și tavane, mobilier, efectuate la sediul social al întreprinderii individuale. Însă, așa cum am arătat mai sus, suma de lei reprezintă în fapt contravaloare aparate medicale, afirmațiile contribuabilului fiind eronate.

De asemenea, în anul 2010 contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu combustibilul și piesele de schimb pentru autoturismul utilizat de reprezentantul întreprinderii individuale. Întrucât nu au fost prezentate documente justificative privind utilizarea autoturismului exclusiv în scopul desfășurării activității, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală s-a stabilit că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de lei reprezentând 50% din contravaloarea achizițiilor de combustibil și piese de schimb, în baza prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) și alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal.

Precizăm că nici în susținerea contestației contribuabilul nu a prezentat documente justificative privind utilizarea autoturismului exclusiv în scopul desfășurării activității.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de L. A. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2016 emisă de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând impozit pe venit (..... lei) și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate (..... lei) datorate pentru anul 2010.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL