



DECIZIA Nr. din05.2007

privind soluționarea contestației formulate de Asociația Familială C S, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea în ...08.2003.

Biroul de soluționare contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizat de serviciul juridic, asupra Deciziei irevocabile a Curții de Apel Pitești din **21 martie 2005**, pronunțată de aceasta în dosarul /2005 privind contestația formulată de A.F C înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

În fapt, prin Decizia din09.2003 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, a respins contestația formulată de A.F CS la data de08.2003 ca fiind introdusă de o persoană fără calitate procesuală activă .

Împotriva Deciziei din09.2003 AF C S a formulat acțiune în instanță, iar prin Sentința civilă din 2003 pronunțată de Tribunalul Vâlcea - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a fost menținută soluția pronunțată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea .

Împotriva Sentinței Tribunalului Vâlcea, AF C a formulat recurs, iar prin Decizia pronunțată, Curtea de Apel Pitești - Secția Comercială și de Contencios Administrativ a admis recursul, a casat sentința și a trimis cauza spre rejudecare Tribunalului Vâlcea .

Astfel, prin sentința din ianuarie 2005 pronunțată , Tribunalul Vâlcea - Secția Contencios Administrativ și Fiscal a admis acțiunea formulată de AF C S și a anulat Decizia din09.2003 emisă de DGFP Vâlcea, urmând a se soluționa pe fond contestația formulată împotriva procesului verbal de control din ...07.2003, sentință cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Împotriva acestei sentințe AF CS a formulat din nou recurs, iar prin **Decizia din03.2005** pronunțată, irevocabilă, Curtea de Apel Pitești - Secția Comercială și de Contencios Administrativ a respins recursul și a menținut soluția pronunțată de Tribunalul Vâlcea prin Sentința din ianuarie 2005.

În consecință, biroul de soluționare contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea fiind sesizat cu soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești, raportat la dispozițiile CAP III din Legea 554/2004 a contenciosului administrativ, este investit să reia procedura administrativă și să soluționeze pe fond contestația formulată de AF CS înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea în ...08.2003.

Dosarul cauzei nu a fost remis Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea de către instanța judecătorească de contencios administrativ și drept urmare în analiza pe fond a contestației, organele de soluționare au avut în vedere numai documentele anexate la dosarul contestației arhivate la nivelul instituției.

Contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin procesul verbal de control din ...07.2003 comunicat la data de ...07.2003 conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, din care :

- impozit pe venit din activități independente ... lei ;(... lei RON)
- majorări aferente ... lei ;(... lei RON)
- penalități aferente ... lei ;(.. lei RON)
- impozit colaboratori ... lei ;(... lei RON)
- majorări impozit colaboratori ... lei; (... lei RON)
- penalități impozit colaboratori lei ;(...leu RON)

- TVA ... lei ;(... lei RON)
- majorări TVA lei ;(... lei RON)
- penalități TVA ... lei (... lei RON).

Petenta a respectat termenul legal de 15 zile prevăzut de art.4 din OUG 13/2001, aprobată și completată de Legea 506/2001 și condițiile prevăzute la art.3 din același act normativ

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.1 alin.1, art.4 și art.5 alin.1 din OUG 13/2001 aprobată și completată de Legea 506/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice coroborate cu prevederile art.175 alin.(1) și art.179, alin.1 lit.a din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de A.F. CS.

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

I.A Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Asociația Familială C contestă procesul verbal de control din07.2003, motivând următoarele :

1 . Cu privire la impozitul pe venit din activități independente :

Petenta susține că organele de control nu au ținut cont sub nici o formă de pierderile fiscale acumulate în perioada de funcționare și declarate la AFP, astfel :

- pentru anul 2001 deși pierderea fiscală declarată a fost de lei, organele de control au stabilit o pierdere de ... lei, al cărui mod de calcul este total eronat și în contradicție cu prevederile legale întrucât nu a fost luată în considerare includerea pe costuri a unei vitrine frigorifice în valoare de ... lei, precum și majorări impozit pe venit în sumă de lei și penalități în sumă de lei .

- pentru anul 2002 pierderea fiscală declarată a fost în sumă de lei, iar organele de control au stabilit un venit net în sumă de ... lei cu un impozit pe venit în sumă de lei, majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități impozit pe venit în sumă de lei .

Petenta consideră că organele de control au calculat eronat venitul net, nefiind admisă includerea pe costuri a unei case de marcat fiscală în sumă de ... lei contrar prevederilor art.4, alin.9 din OUG 28/1999 și totodată nefiind admisă ca și cheltuială deductibilă c/val mărfurilor expirate și distruse în data de06.2002 în sumă de ... lei pentru care s-a întocmit un proces verbal.

Petenta arată totodată, că la încetarea activității în data de09.2002 deținea un stoc de marfă în sumă de ... lei plus TVA, marea majoritate a mărfurilor fiind perisabile și datorită degradării acestora trebuiau incluse pe costuri ca și cheltuieli deductibile, dar organul de control le-a considerat venituri calculând impozit pe venit .

Totodată, petenta arată că fiind trei membrii asociați trebuia să li se acorde deducerile personale de bază pentru fiecare, atât pentru anul 2001 cât și 2002 în sumă de lei.

2. Cu privire la impozitul pe venit colaboratori :

Petenta arată că a avut de la înființare și până la încetarea activității un colaborator -gestionar cu convenție civilă de prestări servicii, înregistrată la I.T.M. Vâlcea și nu trebuia să calculeze și să plătească contribuția privind asigurările sociale, pensie suplimentară, ajutor de șomaj, fond pentru protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, precum și fondul special pentru dezvoltarea învățământului pe o perioadă de trei luni de la începerea activității în sumă totală de ... lei, astfel încât această sumă trebuia inclusă ca și cheltuială deductibilă iar pierderea fiscală trebuia majorată cu această valoare sau compensată cu alte impozite și taxe .

Petenta consideră astfel că în mod eronat organele de control au calculat pentru anul 2001 o diferență de impozit în sumă de ... lei, iar pentru anul 2002 o diferență în sumă de ... lei, precum și majorări în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată :

Petenta arată că a devenit plătitor de TVA începând cu data de ...08.2001 și a înregistrat pe toată perioada de funcționare numai TVA de recuperat conform deconturilor depuse la AFP .

Petenta consideră astfel că în mod eronat organul de control a " dedus " TVA pentru stocul de marfă la data încetării activității, deși erau numai mărfuri perisabile și nu a luat în considerare procesul verbal cu mărfurile expirate și distruse întocmit în data de ...06.2002. De asemenea consideră că în mod greșit vitrina frigorifică și casa de marcat fiscală au fost făcute venituri la care organul de control a calculat TVA .

Începând cu septembrie 2002 plafonul minim pentru plătitorii de TVA a fost majorat, asociația familială nemaiîndeplinind condițiile de plătitor al acestei taxe, astfel încât și din acest motiv organul de control a calculat în mod greșit TVA la încetarea activității în sumă de ... lei, majorări în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

B. Din actul de control contestat , se rețin următoarele :

AF C S, a funcționat în baza Decretului Lege 54/1990 cu autorizația de funcționare din ...12.2000, emisă de Primăria orașului ..., a fost înregistrată la CCI Vâlcea sub în .. 01.2001, desfășurând activitatea de "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun " .

Asociația familială a avut ca asociați pe C S 70%, C V 10% și C E 20% conform contractului de asociere înregistrat la AFP , aceasta încetând activitatea la data de10.2002 (fiind anulată și autorizația de funcționare, conform Dispoziției de anulare din.10.2002 emisă de Primăria orașului...).

Pentru perioada cât a funcționat, AF C S a fost verificată de Administrația Finanțelor Publice a Orașului, ale căror constatări au fost consemnate în procesul verbal nr din07.2003 din care rezultă următoarele:

1.Impozitul pe venitul din activități independente a fost verificat conform prevederilor OG73/1991 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare OG7/2001 privind impozitul pe venit cu modificările și completările ulterioare .

a)Referitor la anul 2001

A.F.C. S a depus Declarația privind venitul estimat pentru asociațiile fără personalitate juridică prin care a declarat un venit net pe asociație de ... lei .

În baza acestei declarații AFP ... a emis Deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit (existente în copie la dosarul cauzei), cu un impozit pe asociație de ... lei impozit care a fost repartizat conform contractului de asociere, pentru neplata căruia au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități în sumă de ... lei .

Prin Declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică înregistrată la AFP , AF C S a declarat o *pierdere fiscală în sumă de lei*, repartizată pe membrii asociații conform contractului de asociere .

Urmare controlului efectuat organele de control au constatat următoarele :

- c/v marfă la preț de vânzare ... lei ;
- c/v marfă la preț de cumpărare lei ;
- adaos comercial ... lei ;
- media adaosului%;
- Vânzare marfă lei ;
- stoc la 31.12.2001 lei ;
- adaos comercial pe stoc lei ;
- cheltuieli totale lei ;
- din care deductibile lei
- Pierdere fiscală constatată - lei .

Drept urmare, pierderea declarată în sumă de lei ROL a fost diminuată la suma de leiROL.

Organele de control au constatat că agentul economic a achiziționat în luna iunie 2001 cu factura nr..... o vitrină frigorifică în sumă totală de lei care intrând în categoria mijloacelor fixe, s-a stabilit că numai suma de lei este cheltuială deductibilă, diferența urmând a se amortiza conform Legii 15/1994 .

b) Referitor la anul 2002

AFP a emis Deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, stabilind un impozit pe asociație de lei, repartizat conform contractului de asociere din care s-a achitat în cursul anului 2002 numai suma de ... lei. Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit prin deciziile de impunere pentru plăți anticipate s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei și penalități în sumă de lei .

Începând cu data de10.2002 , A.F.C S și-a încheiat activitatea fiind anulată și autorizația de funcționare iar la data închiderii activității aceasta avea un stoc de marfă în sumă de lei, care conform prevederilor legale a fost considerat venit brut.

La data de05.2003 A.F.C S a depus la A.F.P. Declarația de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică pentru anul 2002, declarând o pierdere fiscală în sumă de ... lei .

Urmare controlului efectuat, organele de control au constatat următoarele :

- c/v marfă la preț de vânzare ... lei ;
- c/v marfă la preț de cumpărare lei ;
- adaos comercial ... lei ;
- media adaosului ... % ;
- stoc la 31.12.2001 ... lei ;
- adaos comercial pe stoc ... lei ;
- vânzare marfă ... lei ;
- cheltuieli totale lei ,;

din care cheltuieli deductibile ... lei .

În luna martie 2002, A.F. C S a achiziționat o casă de marcat fiscală cu factura în sumă totală de lei din care TVA fiind considerată cheltuială deductibilă doar suma de ... lei, la care s-a adăugat cheltuială cu amortizarea pentru perioada 01.01 - 30.09.2002 la vitrina frigorifică achiziționată în anul 2001 în sumă de ... lei. Drept urmare cheltuielile pentru care s-a acordat drept de deducere sunt în sumă de ... lei

La data încetării activității, valoarea de inventar a mijloacelor fixe după scăderea cheltuielilor cu amortizarea este : vitrina frigorifică = lei, casa de marcat lei , total ... care a fost considerată de către organele de control venit .

Astfel, pentru anul 2002 organele de control au stabilit un venit brut pe asociație în sumă de din care s-a scăzut pierderea fiscală stabilită în sumă de ... rezultând un venit net pe asociație în sumă de ... lei cu un impozit pe venit în sumă de ... lei, care se repartizează pe membrii asociații conform contractului de asociere .

2 .Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, verificarea s-a efectuat conform prevederilor OG 73/1999 și OG 7/2001 privind impozitul pe venit constatându-se următoarele:

A.F. C S a avut un angajat cu convenție civilă, astfel încât conform prevederilor art.23, lit.e și art.24, alin.4, lit.b, datorează impozit pe colaboratori .

Pe perioada ianuarie - decembrie 2001 agentul economic a evidențiat un impozit în sumă de lei, iar în urma verificării s-a constatat un impozit în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de ... lei. Pentru neplata la termenul legal a impozitului au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

Pentru perioada ianuarie - septembrie 2002, agentul economic a evidențiat un impozit în sumă de ... lei. În urma verificării s-a constatat un impozit în sumă de lei , rezultând o diferență de impozit în sumă de ... lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei .

3. Taxa pe valoarea adăugată , a fost verificata conform prevederilor O.G.3/1992 cu modificările și completările ulterioare, O.U.G.17/2000 și H.G.401/2000, Legea 345/2002 și Normele metodologice de aplicare a Legii 345/2002, constatându-se următoarele :

Pentru perioada 01.08 - 31.12 2001, situația privind TVA era următoarea :

- TVA stoc de marfă lei ;
- TVA colectat lei ;
- TVA deductibil lei ;
- TVA de plată lei ;
- TVA plătit lei ;
- TVA de rambursat la 31.12.2001 lei .

Pentru perioada 01 ianuarie - 30 septembrie 2002, situația privind TVA se prezenta astfel:

- TVA colectat ... lei ;
- TVA deductibil ... lei ;
- TVA de rambursat lei ;
- Total TVA de rambursat la 30.09.2002 ... lei

La data de 30.09.2002 agentul economic și-a încheiat activitatea, înregistrând un stoc de marfă în sumă de ... lei, pentru care organele de control au stabilit un TVA colectat în sumă de ... lei .

Totodată, organele de control au stabilit TVA în sumă de ... lei și la valoarea de inventar a mijloacelor fixe existente la data de 30.09.2002 în sumă de ... lei .

Astfel la data de 30.09.2002, organele de control au stabilit o TVA de plată în sumă de .. lei .Pentru neplata TVA au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei .

II. Luând în considerare constatările organelor de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

1. Impozitul pe venit

Cauza supusă soluționării este dacă impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2001 și 2002 în sumă de ... lei ROL , majorările de întârziere în sumă de ... lei ROL și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei ROL sunt legal datorate de A.F C S

1.1. În fapt, AF CS a funcționat în baza autorizației eliberată de Primăria orașului ... conform Decretului - Lege nr.54/1990.

Conform contractului de asociere, obiectul de activitate al asociației familiale a fost comercializarea de produse alimentare preambalate, băuturi îmbuteliate, produse industriale, iar împărțirea veniturilor nete și a pierderilor asociației s-a realizat astfel: C S 70%, C V 10%; C E 20%.

Anul 2001 .

Prin " Declarația privind venitul estimat pentru asociațiile fără personalitate juridică , A.F. C S a declarat un venit net pe asociație de 10.000.000 lei în baza căreia AFP a emis Deciziile de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, cu un impozit pe asociație de ... lei,neachitat până la data controlului, care a fost repartizat conform contractului de asociere, .

La data de02.2002 A.F. C S a depus la AFP "Declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică pentru anul 2001", prin care declara o pierdere fiscală în sumă de ... lei.

În luna iunie 2001, AF C S a achiziționat o vitrină frigorifică în sumă de de ... lei cu factura, care a fost inclusă în totalitate pe cheltuieli .

Anul 2002.

În anul 2002 au fost emise decizii de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pentru membrii asociați, fiind stabilit un impozit pe asociație de ... lei, repartizat conform contractului de asociere din care s-a achitat în cursul anului 2002 numai suma de ... lei .

La data de ...05.2003 A.F C S a depus la A.F.P. Declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică pentru anul 2002, declarând o pierdere fiscală în sumă de ... lei .

În luna martie 2002, A.F. C S a achiziționat o casă de marcat fiscală cu factura în sumă totală de ... lei din care TVA ... lei, pe care a considerat-o cheltuială deductibilă.

Începând cu data de10.2002 AF C S și-a încheiat activitatea , fiind anulată autorizația de funcționare conform Dispoziției de anulare din10.2002 emisă de Primăria Orașului

ÎN DREPT, veniturile din activități independente erau definite de art.15 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit care precizează :

"(1) În înțelesul prezentei ordonanțe, veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.(3), precum și din practicarea unei meserii.[...]"

Totodată art.16 din același act normativ precizează :

(1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

g) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul-inventar; [...]

(6) Venitul net din activități independente, realizat de persoanele fizice în cadrul unor asociații fără personalitate juridică, se calculează la nivelul asociației, conform prevederilor prezentului articol, cu respectarea regulilor prevăzute la cap. IV."

Normele metodologice de aplicare a OG 7/2001 privind impozitul pe venit aprobate prin HG 54/2003 referitor la art.16 din ordonanță precizează următoarele :

"1. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.

În cazul încetării definitive a activității sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut.

În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii.

În toate cazurile evaluarea se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.[...]

2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art.10 din ordonanță.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri; [...]

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare; [...]"

Totodată art.1 din HG 424/25.04.2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe , publicată în monitorul oficial nr.228/04.05.2001 precizează următoarele :

" Începând cu luna următoare publicării prezentei hotărâri în Monitorul Oficial al României, Partea I, valoarea de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 8.000.000 lei. "

Din actele normative enunțate se reține că venitul net din activități independente se determină în sistem real pe baza datelor din evidența contabilă, ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente venitului.

În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură cum ar fi venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității. **De asemenea la încetarea activității în venitul brut se includ sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri rămase nevalorificate.**

Din venitul brut se scad cheltuielile aferente venitului care potrivit legii sunt deductibile cum ar fi: cheltuieli cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri, cheltuieli cu amortizarea etc .

Cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul-inventar nu intră în categoria cheltuielilor deductibile acestea fiind suportate pe cheltuielă numai în limita amortizării calculate potrivit Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale .

Așa fiind, întrucât combina frigorifică a fost achiziționată la data de ...06.2001, o dată cu intrarea în vigoare a dispozițiilor HG 424/2001, aceasta reprezintă mijloc fix, iar cheltuiala cu achiziționarea acesteia era deductibilă numai la nivelul amortizării calculate pe perioada 01.07-31.12.2001, potrivit dispozițiilor Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, așa cum corect au stabilit organele de control.

Din analiza actului de control contestat privitor la CAP III pct.1 impozit pe venit organele de soluționare a contestației au constatat următoarele:

- La încetarea activității, organele de control au inclus în venitul brut stocul de marfă rămas nevalorificat în sumă de ... lei în conformitate cu prevederilor legale deși nu apare indicat temeiul de drept avut în vedere la modificarea venitului impozabil.

- La aceeași dată însă, organele de control au inclus în venitul brut valoarea rămasă a mijloacelor fixe existente în patrimoniul afacerii la data de ...09.2002, respectiv a vitrinei frigorifice și a casei de marcat fiscală în valoare de ... lei deși prevederile legale precizează că în venitul brut sunt incluse sumele obținute din valorificarea acestora, sau în cazul în care acestea au trecut în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora evaluată în funcție de prețul pieței.

În cuprinsul procesului verbal de verificare nu se face nici o referire la modul de valorificare al acestora, iar în contestația așa cum a fost formulată petenta susține că, casa de marcat fiscală a fost valorificată " la o valoare sub jumătatea prețului de achiziție "

- Totodată, la acceptarea pe cheltuieli deductibile numai a cheltuielilor cu amortizarea casei de marcat fiscale achiziționată în luna martie 2002 în sumă de ...lei, organele de control din cadrul AFP nu au avut în vedere prevederile art.4 din OUG28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale , care precizează următoarele :

"(9) Investițiile efectuate pentru achiziționarea aparatelor de marcat electronice fiscale sunt sume deductibile fiscal integral în luna înregistrării achiziției, cu condiția instalării și utilizării aparatelor în această lună."

Având în vedere faptul că investiția efectuată pentru achiziționarea casei de marcat fiscală în luna martie 2002 a fost în sumă de ... lei, din care TVA ... lei, pe cheltuieli deductibile aferente anului 2002 trebuia inclusă suma de ... lei și nu cheltuiala cu amortizarea acesteia în sumă de...lei, organele de control diminuând în mod nejustificat cheltuielile deductibile cu suma de ... lei și implicit procedând la majorarea venitului brut cu această sumă la încetarea activității.

De asemenea, din actul de control în cauză nu rezultă dacă la stabilirea diferenței de impozit pe venit aferent anului 2002 organele de control au avut în vedere și suma de ... lei achitată în contul impozitului pe venit în anul 2002 .

Mai mult decât atât, în actul de control încheiat nu apare precizat temeiul de drept pentru faptele astfel constatate, cu menționarea expresă a actului normativ și a articolului etc. pentru fundamentarea legală a celor consemnate .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare nu pot determina cu claritate baza impozabilă neputându-se substitui organelor abilitate să efectueze control fiscal.

Drept urmare, aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra diferenței de impozit pe venit aferent anului 2002 în sumă de ... lei, organele de soluționare se vor pronunța în consecință, cu aplicarea dispozițiilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează " Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

Totodată, în speța de față se vor avea în vedere și dispozițiile prevăzute la pct.12.6 , pct.12.7 și 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. aprobate de Ordinul 519/2005 prin care se precizează :

" 12.6 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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.

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."

Aceleași prevederi legale se regăsesc și în OUG 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, care la art.9 preciza următoarele :

" [...] (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă.

(4) În situația prevăzută la alin. (3) urmează să se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației, act împotriva căruia se poate exercita calea administrativă de atac prevăzută de prezenta ordonanță de urgență."

1.2 Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, respectiv ... lei aferente impozitului pe venit se rețin următoarele :

În fapt , organele de control din cadrul AFP au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru neplata la termenele legale a impozitului pe venit aferent anului 2001 și 2002 stabilit prin Deciziile de plăți anticipate cu titlu de impozit. Astfel pentru anul 2001 au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de ... lei, neachitate până la data controlului. Pentru neachitarea la termenele legale, organele de control au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere

Pentru anul 2002 au fost stabilite plăți anticipate în sumă de ... lei din care până la data controlului a fost achitată suma de ... lei. Pentru diferența rămasă neachitată au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei .

În drept , ORDIN Nr. 2103 / 2001 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la plata obligațiilor bugetare, a majorărilor de întârziere, a penalităților și penalităților de întârziere etc, precizează următoarele:

2. Referitor la art. 13, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr. 26/2001.

2.1. Pentru orice obligație bugetară neplătită la termenul de plată se datorează majorări de întârziere.

Calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare termenului de plată a obligației bugetare până la data stingerii acesteia prin plată voluntară în numerar sau prin virament ori până la stingerea obligației bugetare prin alte modalități prevăzute de lege, respectiv: compensare, insolvabilitate, executare silită, prescripție și alte forme legale prevăzute de lege. [...]

2.3. Pentru neplata la termen a impozitului pe venit, datorat de persoane fizice, se datorează majorări de întârziere după cum urmează :

a) pentru anul fiscal de impunere majorările de întârziere pentru plățile anticipate, neefectuate în termen, se calculează astfel:

- până la data plății debitului, în cazul în care acesta este plătit în cursul anului de impunere;
- până la data de 31 decembrie, pentru plățile anticipate, neachitate până la finele anului de impunere;

b) majorările de întârziere pentru sumele neachitate, înscrise în deciziile de plăți anticipate cu titlu de impozit pentru anul precedent, se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data plății inclusiv;

c) în cazul în care impozitul stabilit în decizia de impunere anuală este inferior sumei datorate cu titlu de plăți anticipate în contul impozitului pe venitul global, majorările de întârziere calculate la sumele înscrise în deciziile de plăți anticipate se recalculează pentru impozitul înscris în decizia de impunere anuală, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere;[...]

3. Referitor la art. 13¹, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr. 26/2001

3.1. Pentru obligațiile bugetare neplătite la termenul de plată legal se datorează o penalitate de întârziere de 0,5% pe fiecare lună și/sau fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată .

Având în vedere prevederile legale menționate se reține că în situația în care plățile anticipate stabilite în contul impozitului pe venit nu au fost achitate, iar din decizia de impunere anuală rezultă un impozit inferior sumei datorate cu titlu de plăți anticipate, majorările de întârziere se recalculează .

Din documentele existente la dosarul cauzei , organele de soluționare a contestației rețin că nu a fost prezentat modul de calcul al majorărilor de întârziere și al penalităților de întârziere stabilite în sarcina AF C S, cu atât mai mult cu cât la data depunerii declarației anuale de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică contribuabilul declara pierdere fiscală.

Totodată având în vedere că se va desființa în parte și pct.1 al CAP. III din procesul verbal din ...07.2003, privind impozitul pe venit pe anul 2002, urmează să se recalculeze majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente plăților anticipate în contul impozitului pe venit conform prevederilor legale precizate anterior.

2. Referitor la TVA suplimentar în sumă de lei, majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea modului de stabilire de către organul de control fiscal a TVA datorată bugetului de stat, a majorărilor și a penalităților de întârziere în condițiile în care AF C S și-a încheiat activitatea în cursul anului 2002 .

2.1. În fapt, AF C S a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 1 august 2001, conform înștiințării de plată TVA și Declarației de mențiuni înregistrată la DGFP Vâlcea .

La data de09.2002, AF C S și-a încetat activitatea, anulându-se autorizația de funcționare conform Dispoziției de anulare din ...10.2002 emisă de Primăria Orașului .

În evidența contabilă la această dată AF C S înregistra un stoc de marfă în sumă de ... lei din care TVA în sumă de lei .

În drept, art.29 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, operabil la data încetării activității contribuabilului precizează următoarele :

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:[...]

b) să solicite organului fiscal scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în caz de încetare a activității, în termen de 15 zile de la data actului legal în care se consemnează situația respectivă.”

Art. 60, alin.7 din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată precizează :

“(7) În situația scoaterii din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și a modificării regimului de taxă pe valoarea adăugată în sensul trecerii de la taxare la scutire fără drept de deducere, **pentru bunurile de natura materiilor prime, materialelor și mărfurilor existente în stoc la data respectivă, stabilite pe bază de inventariere, dreptul de deducere exercitat la achiziția bunurilor se recalculează corespunzător noului regim de impozitare.**”

Din prevederile legale menționate se reține că în situația încetării activității contribuabilul trebuie să solicite organului fiscal scoaterea din evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în termen de 15 zile de la data actului legal în care se consemnează situația respectivă.

Din punct de vedere contabil la încetarea activității, respectiv la scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru mărfurile existente în stoc, stabilite pe baza de inventariere se recalculează taxa pe valoarea adăugată dedusă la achiziția acestor bunuri, organele de control procedând în mod corect la colectarea TVA aferentă stocului de marfă .

În ceea ce privește stabilirea de către organele de control a TVA suplimentar aferent valorii rămase a mijloacelor fixe, respectiv vitrina frigorifică și casa de marcat, așa cum am precizat la punctul 1, lit.a din prezenta decizie, investiția efectuată pentru achiziționarea casei de marcat fiscală trebuia inclusă în totalitate pe cheltuieli deductibile începând cu data de 1 a lunii următoare punerii în funcțiune și nu înregistrată ca mijloc fix. Mai mult decât atât prin contestația așa cum a fost formulată petentul precizează că aceasta a fost vândută " la o valoare sub jumătatea prețului de achiziție " , astfel încât organele de control din cadrul AFP urmează să stabilească prețul de vânzare al acesteia și să colecteze TVA aferent.

În cazul vitrinei frigorifice, organele de control urmează să verifice dacă aceasta a fost valorificată sau a trecut din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal al persoanelor asociate și care din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare fiind asimilată operațiunilor taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată .

Așa cum s-a arătat anterior și la pct.1 al cap. II din prezenta decizie, în actul de control încheiat nu apare precizat temeiul de drept pentru faptele constatate, cu menționarea expresă a actului normativ și a articolului etc. pentru fundamentarea legală a celor consemnate.

În consecință, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare nu pot determina cu claritate baza impozabilă, aflându-se astfel în imposibilitatea de a se pronunța asupra diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și a majorărilor de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă lei Drept urmare, organele de soluționare se vor pronunța în consecință, cu aplicarea dispozițiilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează “ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Totodată, în speța de față se vor avea în vedere și dispozițiile prevăzute la pct.12.6 , pct.12.7 și 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. aprobate de Ordinul 519/2005 prin care se precizează :

" 12.6 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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.

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."

Aceleași prevederi legale se regăsesc și în OUG 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, care la art.9 precizează următoarele :

" [...] (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă.

(4) În situația prevăzută la alin. (3) urmează să se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației, act împotriva căruia se poate exercita calea administrativă de atac prevăzută de prezenta ordonanță de urgență.

3. a) Referitor la impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de lei , se rețin următoarele :

În fapt, pe perioada ...03.2001 - ...09.2002, AF C S a avut angajat un salariat cu convenție civilă .

Conform evidenței contabile pe perioada martie 2001 - decembrie 2001 , AF C S a evidențiat un impozit pe salarii în sumă de ... lei , care a fost și virat.

Pe perioada ...01.2002 - ...08.2002, AF CS a evidențiat și virat un impozit pe venitul din salarii în sumă de ... lei .

În drept, OG 7/2001 privind impozitul pe venit , precizează următoarele :

" Art.22 Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani și/sau în natură, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani.

Art.23 În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: [...]

e) veniturile realizate în baza unor convenții/contracte civile de prestări de servicii, altele decât cele realizate din activități independente .[...]

Art.. 24 [...]

(3) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar reprezentând plăți anticipate, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(4) Impozitul lunar prevăzut la alin. (3) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea baremului lunar prevăzut la art. 8 asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii aferent unei luni și deducerile personale acordate pentru luna respectivă;

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea baremului lunar prevăzut la art. 8 asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia.

HG 54/2003 privind Normele de aplicare a OG 7/2001 privind impozitul pe venit la pct.7 precizează 2 Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat baremul lunar de impozit se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:

[...]

b) asupra venitului net calculat ca diferență între venitul brut realizat într-o lună și contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia, pentru veniturile din salarii, altele decât cele de la funcția de bază. [...]"

Din prevederile legale menționate se reține că sunt asimilate salariilor în vederea impunerii veniturile realizate în baza unor convenții/contracte civile de prestări de servicii, iar impozitul lunar se stabilește prin aplicarea baremului lunar de impozit asupra venitului net

calculat ca diferență între venitul brut realizat într-o lună și contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere prevederile legale precizate, organele de soluționare a contestației rețin că în luna iunie 2001 petentul a calculat și virat un impozit pe veniturile din salarii / convenție civilă în sumă de ... lei , deși corect era un impozit în sumă de ... lei, determinat astfel :

... x 7 % = 70.000 lei ;

... -70.000 =... lei x 18% = ... lei . Astfel se reține că în mod corect organele de control au stabilit pentru anul 2001 o diferență de ... lei .

Totodată se reține că deși petentul și-a încheiat activitatea începând cu data de10.2002 acesta nu a calculat și virat impozit pe veniturile din salarii / convenție civilă aferent lunii septembrie 2002 în sumă de ... lei , stabilit astfel în mod corect de către organele de control

b) Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, se rețin următoarele : speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi /majorări de întârziere și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept “accessorium sequitur principale“ .

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de ... lei aferent anului 2001 și în sumă de ... lei aferent anului 2002, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și dobânzile/majorările de întârziere aferente debitelor care le-au generat, în sumă de ... pentru anul 2001 și în sumă de ... lei aferente anului 2002, precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei aferente anului 2001 și de .. lei aferente anului 2002, contestația apărând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

Referitor la speța supusă soluționării, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea opiniază în același sens .

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.179 alin.(1) lit.a), art.186, alin.1 și 3 din OG 92/2003 privind Codul procedură fiscală , republicată :

D E C I D E :

ART.1 Desființarea cap.III, punctul 1 privind impozitul pe venit din activități independente stabilit în sarcina **AF CS** în sumă de ... majorările de întârziere în sumă de ... penalitățile de întârziere în sumă de ... din procesul verbal din07.2003 și refacerea acestuia potrivit considerentelor reținute în conținutul soluției astfel pronunțate.

ART.2 Desființarea cap.III, punctul 5 privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina **AF CS** din în sumă de... , majorări de întârziere în sumă de ... și penalități în sumă de ... din procesul verbal din07.2003 și refacerea acestuia potrivit considerentelor reținute în conținutul soluției astfel pronunțate.

ART.3 Respingerea contestației formulată **AF CS** pentru impozit pe veniturile din salarii/ convenții civile în sumă de lei, majorări de întârziere în sumă de ... și penalități de întârziere în sumă de , ca neîntemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la data comunicării.