



**DECIZIA nr.118/23.05.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**dl. ... domiciliat în Tg.Mureș, ..., nr...., ap.....,**  
înregistrată sub nr..../28.02.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **dl. ... domiciliat în Tg.Mureș, ..., nr...., ap....**, asupra contestației înregistrată sub nr..../28.02.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../20.01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../10.01.2012 întocmit urmare verificării efectuate la ... SPRL Tg.Mureș unde contestatorul are calitatea de asociat.

Contestația, în raport de data comunicării deciziei de impunere atacate, respectiv data de 27.01.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe venit;
- .... lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe venit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr..../28.02.2012 petentul invocă următoarele:

- contestatorul solicită comunicarea cauzelor concrete care au determinat organul fiscal de a declanșa controlul chiar împotriva ... SPRL “în momentul cel mai nefericit, de natură a crea dificultăți majore reprezentanților acestui practician în insolvență pe linia îndeplinirii sarcinilor profesionale și de serviciu”;

Argumente procesuale:

- deși organul fiscal a vizat persoana juridică ... SPRL în vederea supunerii acesteia inspecției fiscale, decizia de impunere vizează asociații acestui contribuabil, care nu au fost avizați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;

- contribuabilul are un responsabil financiar în persoana asociatului coordonator ..., care în această calitate a și participat la întreaga procedură de verificare, conform prevederilor Legii contabilității - împrejurare ignorată de organele de inspecție fiscală, cu consecința greșitei stabiliri a responsabilității celor care conduc activitatea de contabilitate a societății;

- la finalizarea inspecției fiscale asociații coordonatori nu au fost informați și întrebați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală în vederea exprimării punctului lor de vedere și asigurării dreptului la apărare;

#### Argumente de drept material:

- constatările inspecției fiscale ignoră principiile de bază ale teoriei contractului, printre care principiul libertății contractuale și al relativității efectelor acestuia;

- “organul de control financiar și-a depășit competențele atunci când a stabilit de la sine-putere și împotriva voinței reale a conducerii contribuabilului, perioada de plată a chiriei datorate cu titlu de chirie de contribuabil locatorului, fixând această perioadă pe anul 2007, în condițiile în care restanțele la plată ale contribuabilului ... SPRL s-au născut și există din anul 2003, iar precipția dreptului locatorului nu poate opera datorită clauzei contractuale convenite în acest sens. Pentru a proceda în acest fel, organul de control financiar s-a folosit de împrejurarea că pe chitanțele fiscale eliberate către locator nu s-a precizat perioada pentru care s-a plătit, deși există prevederi exprese ale legislației civile cu privire la modalitatea de interpretare a contractelor, obligatorii, chiar și în cazul DGFP Mureș”;

- petentul invocă interpretarea greșită de către organele de inspecție fiscală a împrumuturilor acordate de societățile comerciale asupra cărora sunt incidente dispozițiile Legii nr.359/2004 sub pretextul că pe chitanțele eliberate s-a consemnat “onorariu”, din contextul general al legislației aplicabile reieșind faptul că despre așa ceva nu poate fi vorba, din moment ce onorariul lichidatorului judiciar se plătește din averea societății în lichidare, sau - în lipsa acesteia - din fondul special constituit la UNPIR;

- “organul de control financiar nu-și putea baza emiterea deciziei atacate în vederea obligării asociaților coordonatori la plata unei sume cu titlu de “impozit pe venit” și “accesorii” la acesta, fără a se convinge dacă aceste sume putea fi însușite efectiv și au intrat sau nu în proprietatea acestor asociați, fără încălcarea principiului îmbogățirii fără just temei a statului în dauna celor imputați și în condițiile în care - datorită lipsei fondurilor - UNPIR are restanțe mari și de mult timp față de practicienii în insolvență cu titlu de onorar”;

- reprezentanții DGFP Mureș nu au la bază vreo rațiune fiscală sau îndrituirea legală de a aprecia quantumul chiriei stabilite, dacă chiria este “mare” sau “mică”, și în baza unei asemenea evaluări subiective să încalce drepturile prevăzute de OUG nr.86/2006 cu privire la competențele asociaților coordonatori.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală generală efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la ... *S.P.R.L. Tg.Mureș*, vizând modul de calculare, evidențiere, declarare și plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2012 și Deciziile de impunere nr.../20.01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emise pe numele fiecăruia dintre cei trei asociați, inclusiv pe cel al *d-lui ... domiciliat în Tg.Mureș, ..., nr...., ap....*, au fost constatate următoarele:

**Referitor la anul 2007**

Contribuabilul verificat a fost impus în baza declarației privind veniturile realizate din activități independente, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr.../.../02.12.2010, potrivit căreia veniturile brute realizate sunt în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net declarat (pierdere) în sumă de ... lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

✓ contribuabilul verificat a diminuat în mod nejustificat venitul brut cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea chitanțelor emise și încasate de acesta de la societăți și persoane fizice cu specificația “onorar lichidator” (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală).

Evidența contabilă a fost condusă de contribuabil în format electronic, acesta înscriind rulajele lunare în Registrul Jurnal de încasări și plăți condus manual, având o evidență în care sunt cuprinse toate încasările în numerar, precum și evidența “rectificată” (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), în care sunt înregistrate doar o parte din chitanțele emise și încasate, fiind diminuat venitul brut cu suma de .... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că prin diminuarea veniturilor, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

✓ contribuabilul a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de ... lei reprezentând chirie spațiu și bunuri, achitată către Fundația ..., în baza unor documente (chitanțe, ordin de plată) pe care nu este specificată perioada la care se referă.

Pentru justificarea cheltuielilor de mai sus, contribuabilul a prezentat o convenție încheiată la contractul de subînchiriere nr.../01.01.2003 încheiat între .. SPRL și Fundația ..., potrivit căreia în anul fiscal 2007, chiria lunară este de ... euro/lună, respectiv ... euro /an, echivalentul a ... lei /an (anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală).

În vederea stabilirii realității sumei sus menționate reprezentând chirie, conform referatului nr.../30.12.2010, organele de inspecție fiscală au suspendat inspecția pe perioada 14.12.2010 - 30.12.2011, și au solicitat D.G.F.P. Mureș -

Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr..../30.12.2010 efectuarea unui control încrucișat la Fundația ....

Din procesul verbal nr.../15.11.2011 întocmit de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală 5, rezultă că “[...] *organele de control se află în situația de a nu putea contacta reprezentanții fundației în vederea realizării acțiunii de control. Din consultarea bazei de date de care dispune Instituția Finanțelor și din analiza materialului documentar existent la dosarul fiscal al Fundației ... a rezultat că ultima situație financiară depusă la organul fiscal teritorial este aferentă anului 2002*”.

Prin urmare, în lipsa altor informații, organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de .. lei (... lei chiria înregistrată în evidența contabilă - ... lei chiria rezultată din convenția încheiată la contractul de subînchiriere) reprezintă cheltuială nedeductibilă, fiind înregistrată fără a avea la bază un document justificativ, contribuabilul încălcând prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit venitul brut recalculat în sumă de ... lei (... lei venit brut declarat de contribuabil + ... lei venituri nedeclarate), cheltuielile deductibile recalulate în sumă de ... lei (... lei cheltuieli deductibile declarate de contribuabil - ... lei cheltuieli nedeductibile constatate de organele de inspecție fiscală), și au determinat venitul net impozabil aferent anului fiscal 2007 ca fiind în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Ținând cont de faptul că în anul fiscal 2007, prin declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică, depusă la AFP Tg.Mureș, contribuabilul a declarat eronat pierdere în valoare de ... lei, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venit aferent anului 2007, prin aplicarea cotei standard de 16%, prevăzută la art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra diferenței de venit net impozabil în sumă de ... lei, care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... lei
2. Kocsis Sandor (43%): ... lei
3. Luka Gusztav (43%): ... lei

rezultând un **impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei** (26.094 lei X 16%), care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... **lei** impozit pe venit suplimentar
2. Kocsis Sandor (43%): ... **lei** impozit pe venit suplimentar
3. Luka Gusztav (43%): ... **lei** impozit pe venit suplimentar.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului **acesorii în sumă totală de ... lei** din care **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei** (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), repartizate astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități
2. Kocsis Sandor (43%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități
3. Luka Gusztav (43%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități.

### **Referitor la anul 2008**

Contribuabilul verificat a fost impus în baza declarației privind veniturile realizate din activități independente, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr..../.../02.12.2010, potrivit căreia veniturile brute realizate sunt în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net declarat (pierdere) în sumă de ... lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod nejustificat contribuabilul a diminuat venitul brut cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea chitanțelor emise și încasate de contribuabilul verificat de la societăți și persoane fizice cu specificația “onorar lichidator” (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală).

Evidența contabilă a fost condusă de contribuabil în format electronic, acesta înscriind rulajele lunare în Registrul Jurnal de încasări și plăți condus manual, având o evidență în care sunt cuprinse toate încasările în numerar, precum și evidența “rectificată” (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), în care sunt înregistrate doar o parte din chitanțele emise și încasate, fiind diminuat venitul brut cu suma de.... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin diminuarea veniturilor, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că venitul brut recalculat este în sumă de... lei (... lei venit brut declarat de contribuabil + ... lei venituri nedeclarate), cheltuielile deductibile declarate de contribuabil în sumă de ... lei corespund cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, astfel că față de pierderea fiscală în sumă de ... lei declarată eronat de contribuabil, organele de control au determinat o pierdere aferentă anului fiscal 2008 în sumă de ... lei (... lei - ... lei), care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): - ... lei
2. Kocsis Sandor (43%): - ... lei
3. Luka Gusztav (43%): - ... lei.

### **Referitor la anul 2009**

Contribuabilul verificat a fost impus în baza declarației privind veniturile realizate din activități independente, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr..../.../02.12.2010, potrivit căreia veniturile brute realizate sunt în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net declarat (pierdere) în sumă de ... lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

✓ contribuabilul verificat a diminuat în mod nejustificat venitul brut cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea chitanțelor emise și încasate de acesta de la societăți și persoane fizice cu specificația “onorar lichidator” (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală).

Evidența contabilă a fost condusă de contribuabil în format electronic, acesta înscriind rulajele lunare în Registrul Jurnal de încasări și plăți condus manual, având o evidență în care sunt cuprinse toate încasările în numerar, precum și evidența “rectificată” (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), în care sunt înregistrate doar o parte din chitanțele emise și încasate, fiind diminuat venitul brut cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că prin diminuarea veniturilor, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

✓ contribuabilul a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de ... lei reprezentând contravaloare combustibil achiziționat și înregistrat fără a avea la bază un document justificativ, contribuabilul încălcând astfel prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că venitul brut recalculat este în sumă de ... lei (... lei venit brut declarat de contribuabil + ... lei venituri nedeclarate), cheltuielile deductibile recalculat sunt în sumă de... lei (... lei cheltuieli deductibile declarate de contribuabil - ... lei cheltuieli nedeductibile constatate de organele de inspecție fiscală), astfel că față de pierderea fiscală în sumă de ... lei declarată eronat de contribuabil, organele de control au determinat un venit net impozabil aferent anului fiscal 2009 în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Având în vedere prevederile art.80 alin.(3) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au compensat pierderea aferentă anului fiscal 2008 în sumă de ... lei cu venitul net impozabil aferent anului fiscal 2009 în sumă de ... lei, și au stabilit că pierderea rămasă în sumă de ... lei (... lei -... lei), se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): - ... lei
2. Kocsis Sandor (43%): - ... lei
3. Luka Gusztav (43%): - .... lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Cauza supusa solutionarii Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate la ... S.P.R.L. Tg.Mureș, în mod legal au**

stabilit în sarcina contestatorului impozit pe venit și accesorii aferente prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă pe numele său, în condițiile în care argumentele prezentate nu sunt de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, cu ocazia inspecției fiscale generale efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la ... *S.P.R.L. Tg.Mureș*, au fost avute în vedere obiective minimale cum sunt:

- verificarea realității declarațiilor fiscale în corelație cu datele din evidența contabilă, registrele contribuabilului sau orice alte documente justificative existente ori obținute prin controale încrucișate, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu legile speciale;

- verificarea operațiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptică a surselor generatoare de venit;

- verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate;

- verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, precum și tratamentul fiscal al acestora;

- verificarea modului de determinare a venitului net.

În Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2012 întocmit cu ocazia verificării, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe care au avut drept consecință declararea eronată a venitului net impozabil aferent perioadei 2007 - 2009, cu implicații în stabilirea impozitului pe venit datorat în perioada verificată, astfel:

An fiscal	Venit net declarat de contribuabil - lei -	Venit net constatat de organele de inspecție fiscală - lei -	Diferențe de venit - lei -	Impozit aferent diferențelor constatate de organele de inspecție fiscală - lei -
2007	-....	....	....	....
2008	-....	-....	....	-
2009	-....	....	...	Recuperat pierdere 2008

### Referitor la anul 2007

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul fiscal 2007, prin declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică, depusă la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr.../.../02.12.2010, contribuabilul a declarat eronat pierdere în valoare de ... lei, și au recalculat impozitul pe venit aferent anului 2007, prin aplicarea cotei standard de 16%, prevăzută la art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra venitului net impozabil în sumă de ... lei constatat cu ocazia inspecției fiscale, care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... lei
2. Kocsis Sandor (43%): .... lei

3. Luka Gusztav (43%): ... lei

rezultând un **impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei** (26.094 lei X 16%), care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... lei impozit pe venit suplimentar

2. Kocsis Sandor (43%): ... lei impozit pe venit suplimentar

3. Luka Gusztav (43%): ... lei impozit pe venit suplimentar.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina ALL CREDIT S.P.R.L. Tg.Mureș **accesorii în sumă totală de ... lei** din care **dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei** (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), repartizate astfel:

1. Demeter Albert (14%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități

2. Kocsis Sandor (43%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități

3. Luka Gusztav (43%): ... lei dobânzi de întârziere, ... lei penalități.

### **Referitor la anii 2008 și 2009**

Având în vedere deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală, în urma recalculării venitului brut și cheltuielilor deductibile aferente anilor fiscali 2008 și 2009, au stabilit că față de pierderea fiscală în sumă de ... lei aferentă anului 2008, respectiv în sumă de ... lei aferentă anului 2009, declarată eronat de contribuabil prin declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică, depusă la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr..../.../02.12.2010, organele de control au determinat o pierdere aferentă anului fiscal 2008 în sumă de ... lei, care se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): - ... lei

2. Kocsis Sandor (43%): - ... lei

3. Luka Gusztav (43%): - ... lei,

respectiv venit net impozabil aferent anului fiscal 2009 în sumă de ... lei.

Având în vedere prevederile art.80 alin.(3) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au compensat pierderea constatată pentru anul fiscal 2008 în sumă de ... lei cu venitul net impozabil constat pentru anul fiscal 2009 în sumă de ... lei, și au stabilit că pierderea rămasă în sumă de ... lei (... lei - ... lei), se distribuie conform contractului de asociere astfel:

1. Demeter Albert (14%): - ... lei

2. Kocsis Sandor (43%): - ... lei

3. Luka Gusztav (43%): - .... lei.

În baza constatărilor anterior menționate, cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..../10.01.2012 întocmit în urma inspecției fiscale efectuată la ... **S.P.R.L. Tg.Mureș**, pe numele fiecăruia dintre cei trei asociați, sus precizați, au fost emise Deciziile de impunere nr..../20.01.2012 privind impozitul pe venit stabilit



suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, contestate individual.

Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../28.02.2012, *dl. ... domiciliat în Tg.Mureș, ..., nr...., ap....*, invocă următoarele:

- contestatorul solicită comunicarea cauzelor concrete care au determinat organul fiscal de a declanșa controlul chiar împotriva ... SPRL “în momentul cel mai nefericit, de natură a crea dificultăți majore reprezentanților acestui practician în insolvență pe linia îndeplinirii sarcinilor profesionale și de serviciu”;

Argumente procesuale:

- deși organul fiscal a vizat persoana juridică ... SPRL în vederea supunerii acesteia inspecției fiscale, decizia de impunere vizează asociații acestui contribuabil, care nu au fost avizați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;

- contribuabilul are un responsabil financiar în persoana asociatului coordonator ..., care în această calitate a și participat la întreaga procedură de verificare, conform prevederilor Legii contabilității - împrejurare ignorată de organele de inspecție fiscală, cu consecința greșitei stabiliri a responsabilității celor care conduc activitatea de contabilitate a societății;

- la finalizarea inspecției fiscale asociații coordonatori nu au fost informați și întrebați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală în vederea exprimării punctului lor de vedere și asigurării dreptului la apărare;

Argumente de drept material:

- constatările inspecției fiscale ignoră principiile de bază ale teoriei contractului, printre care principiul libertății contractuale și al relativității efectelor acestuia;

- “organul de control financiar și-a depășit competențele atunci când a stabilit de la sine-putere și împotriva voinței reale a conducerii contribuabilului, perioada de plată a chiriei datorate cu titlu de chirie de contribuabil locatorului, fixând această perioadă pe anul 2007, în condițiile în care restanțele la plată ale contribuabilului ... SPRL s-au născut și există din anul 2003, iar precipția dreptului locatorului nu poate opera datorită clauzei contractuale convenite în acest sens. Pentru a proceda în acest fel, organul de control financiar s-a folosit de împrejurarea că pe chitanțele fiscale eliberate către locator nu s-a precizat perioada pentru care s-a plătit, deși există prevederi exprese ale legislației civile cu privire la modalitatea de interpretare a contractelor, obligatorii, chiar și în cazul DGFP Mureș”;

- petentul invocă interpretarea greșită de către organele de inspecție fiscală a împrumuturilor acordate de societățile comerciale asupra cărora sunt incidente dispozițiile Legii nr.359/2004 sub pretextul că pe chitanțele eliberate s-a consemnat “onorariu”, din contextul general al legislației aplicabile reieșind faptul că despre așa ceva nu poate fi vorba, din moment ce onorariul lichidatorului judiciar se plătește din averea societății în lichidare, sau - în lipsa acesteia - din fondul special constituit la UNPIR;

- “organul de control financiar nu-și putea baza emiterea deciziei atacate în vederea obligării asociațiilor coordonatori la plata unei sume cu titlu de “impozit pe venit” și “accesorii” la acesta, fără a se convinge dacă aceste sume putea fi însușite efectiv și au intrat sau nu în proprietatea acestor asociați, fără încălcarea principiului îmbogățirii fără just temei a statului în dauna celor imputați și în condițiile în care - datorită lipsei fondurilor - UNPIR are restanțe mari și de mult timp față de practicienii în insolvență cu titlu de onorar”;

- reprezentanții DGFP Mureș nu au la bază vreo rațiune fiscală sau îndrituirea legală de a aprecia cuantumul chiriei stabilite, dacă chiria este “mare” sau “mică”, și în baza unei asemenea evaluări subiective să încalce drepturile prevăzute de OUG nr.86/2006 cu privire la competențele asociațiilor coordonatori.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.48 “*Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) **Venitul brut** cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]

(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; [...].”

În legătură cu prevederile legale anterior citate, în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

“36. 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, [...].

37. 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 prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

**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.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- conform Contractului societății civile profesionale de practicieni în insolvență ... S.P.P.I. încheiat la data de 26.12.2006, semnat de toți asociații, dl. ... este asociat în cadrul societății deținând 128 părți sociale, respectiv o cotă de 42,66% din totalul de 300 părți sociale distribuite între asociați conform convenției lor.

Potrivit art.5 din contractul menționat “fiecare asociat, practician colaborator și practician salarizat în interiorul profesiei își angajează răspunderea profesională pentru activitatea desfășurată în cadrul societății”.

- din conținutul contractului reînnoit, respectiv Contractul de societate al societății profesionale cu răspundere limitată ... S.P.R.L. încheiat la data de 22.10.2007, semnat de asemenea de toți asociații, rezultă că dl. ... rămâne asociat în cadrul societății deținând 149 părți sociale, respectiv o cotă de 42,57% din totalul de 350 părți sociale a câte 10 lei fiecare, integral subscrise și vărsate de către asociați.

Potrivit art.6 din contractul sus menționat, **“fiecare asociat, practician colaborator și practician salarizat în interiorul profesiei își angajează răspunderea profesională numai în limitele aportului social subscris și vărsat”**.

- referitor la “Coordonarea activității”, la art.13, respectiv art.15 din contractele anterior menționate prevederile sunt asemănătoare, precizându-se că:

**“Domnul ..., respectiv domnul ... sunt desemnați începând cu data constituirii societății ca fiind asociați practicieni în insolvență coordonatori ai societății, membrii compatibili.”**

**aceștia având obligația**, potrivit articolelor următoare din contractele menționate, **să reprezinte societatea în raporturile cu terții**.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, și ținând cont de susținerile petentului, se rețin următoarele:

Referitor la solicitarea contestatorului privind “comunicarea cauzelor concrete care au determinat organul fiscal de a declanșa controlul chiar împotriva ... SPRL”, se rețin prevederile art.95 **“Persoanele supuse inspecției fiscale”** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.”*

coroborat cu prevederile art.100 **“Selectarea contribuabililor pentru inspecție fiscală”** din același act normativ, conform cărora:

*“(1) Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul fiscal competent.*

*(2) Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.”*

Prin urmare, în temeiul dispozițiilor legale anterioare și cu respectarea prevederilor art.105 **“Reguli privind inspecția fiscală”** alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare aprobate în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [...]”

rezultă că în mod corect organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, au supus inspecției fiscale contribuabilul ... SPRL din Tg.Mureș, în urma verificării efectuate fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2012, în baza căruia, pe numele fiecăruia dintre cei trei asociați, sus precizați, au fost emise Deciziile de impunere nr.../20.01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care au fost stabilite în sarcina acestora - individual și cu respectarea cotelor de părți sociale deținute în cadrul asocierii -, a obligațiilor fiscale suplimentare de plată.

Prin urmare, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentului potrivit căreia “deși organul fiscal a vizat persoana juridică ... SPRL în vederea supunerii acesteia inspecției fiscale, decizia de impunere vizează asociații acestui contribuabil”.

Față de susținerea petentului potrivit căreia asociații contribuabilului verificat “nu au fost avizați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”, se reține că în conformitate cu prevederile art.101 și 102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 101

**Avizul de inspecție fiscală**

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

[...]

ART. 102

**Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, [...]”,

organele de specialitate ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit și transmis contribuabilului ... SPRL din Tg.Mureș **avizul de inspecție fiscală nr.../15.10.2010**, privind efectuarea unei inspecții fiscale începând cu data de 01.11.2010, având ca obiective:

- verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

- impozitul pe venit pe perioada 2007 - 2009

- verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile

- verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

- TVA.

Avizul de inspecție fiscală nr.../15.10.2010 a fost **comunicat contribuabilului în data de 25.10.2010**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, semnată de dl. ..., acesta având calitatea, potrivit celor de mai sus, de asociat coordonator în cadrul .. SPRL din Tg.Mureș.

Argumentul petentului potrivit căruia “la finalizarea inspecției fiscale asociații coordonatori nu au fost informați și întrebați în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală în vederea exprimării punctului lor de vedere și asigurării dreptului la apărare”, nu poate fi reținut la soluționarea favorabilă a contestației. Având în vedere că, potrivit celor de mai sus, persoanele desemnate prin contract să reprezinte societatea în relațiile cu terții sunt dl... și dl...., și ținând cont de aspectele menționate la cap.VI “Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2012, potrivit căroră:

“Contribuabilul, prin reprezentantul său legal d-l ... a participat la discuția finală, în data de 11.01.2012 solicitând acordarea termenului legal pentru prezentarea punctului de vedere (Anexa nr.9) acesta fiind prezentat în data de 17.01.2012”,

precum și de faptul că “Anexa la punctul de vedere” este formulată de ... SPRL prin ... asociat coordonator, fiind semnată și ștampilată de acesta, rezultă că în desfășurarea inspecției fiscale au fost respectate prevederile art.107 “**Dreptul contribuabilului de a fi informat**” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(1) **Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.***

*(2) **Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.***

[...]

*(4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.***

Referitor la determinarea venitului net aferent anului 2007, prin contestația formulată petentul invocă faptul că sumele înscrise în chitanțele emise și încasate cu specificația “onorar lichidator” reprezintă împrumuturi acordate de societățile comerciale, respectiv că sumele (cheltuielile) înregistrate cu titlu de chirie în anul 2007 reprezintă inclusiv restanțe născute începând cu anul 2003, iar prescripția dreptului locatorului asupra acestora nu poate opera datorită clauzei contractuale convenite în acest sens.

Față de aceste argumente ale contestatorului, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr.../09.03.2012, comunicat cu adresa având același număr și înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../12.03.2012, și anume:

“În conformitate cu prevederile Ordinului Nr.1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute se înregistrează în evidența contabilă în baza unor documente prevăzute la art.37 care prevede:

*“37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:*

*- Chitanță (cod 14-4-1);”*

iar împrumuturile acordate se efectuează în baza unor contracte încheiate între părți în care sunt specificate anumite clauze.

Contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente prin care să justifice că sumele încasate nu reprezintă venituri și că acestea reprezintă împrumuturi acordate de unele societăți comerciale, și nici prezentei contestații nu sunt aduse argumente de fapt și de drept care să modifice actul administrativ fiscal atacat. (...)

În urma verificării efectuate s-a constatat faptul că a fost inclusă în categoria cheltuielilor deductibile suma de ... lei, reprezentând chirie spațiu și bunuri, achitată către Fundația ..., în baza unor documente (chitanțe și ordin de plată), pe care nu este specificată perioada la care se referă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat și contractul de închiriere.

Contribuabilul a prezentat o convenție încheiată la contractul de subînchiriere nr.../01.01.2003 încheiat între ... SPRL și Fundația ..., din care rezultă că în anul fiscal 2007, chiria lunară valabilă este de... euro/lună, respectiv ... euro /an.

În conformitate cu situația prezentată în Anexa nr.11 la prezentul act de control, rezultă că echivalentul în lei a chiriei pentru anul fiscal 2007 este de ... lei.

În vederea stabilirii realității sumei sus menționate reprezentând chirie, organele de inspecție fiscală, conform Referatului nr.../30.12.2010, au suspendat inspecția fiscală pe perioada 14.12.2010 - 30.12.2011, solicitând conform adresei nr.../30.12.2010 control încrucișat, în urma căruia a fost întocmit Procesul verbal nr.../15.11.2011 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - AIF SIF 5, din care rezultă următoarele: *“[...] organele de control se află în situația de a nu putea contacta reprezentanții fundației în vederea realizării acțiunii de control. Din consultarea bazei de date de care dispune Instituția Finanțelor și din analiza materialului documentar existent la dosarul fiscal al Fundației ... a rezultat că ultima situație financiară depusă la organul fiscal teritorial este aferentă anului 2002”*.

Prin urmare, în lipsa altor informații, se poate aprecia că diferența între suma înregistrată în evidența contabilă și cea rezultată din convenția încheiată la contractul de subînchiriere în sumă de .. lei (... lei - ... lei) reprezintă cheltuială nedeductibilă, întrucât este înregistrată fără document justificativ”.

Având în vedere considerentele prezentate, și ținând cont de prevederile art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”,*

întrucât argumentele d-lui .. din contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../28.02.2012, asociat coordonator în cadrul societății .. S.P.R.L. deținând o cotă de aproximativ 43% din părțile sociale subscrise și vărsate, în limitele aportului social subscris și vărsat angajându-și răspunderea profesională și reprezentând societatea în relațiile cu terții, nu sunt dovedite cu documente justificative care să ateste starea de fapt susținută de acesta și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au emis pe numele d-lui ... Decizia de impunere nr.../20.01.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, și au stabilit în sarcina acestuia obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ... **lei**, constând în: impozit pe venit în sumă de ... lei și majorari de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei, în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.../10.01.2012 întocmit urmare verificării efectuate la ... SPRL Tg.Mureș.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora **“Contestația poate fi respinsă ca:**

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”,

și ținând cont de principiul de drept potrivit caruia accesoriile urmează principalul, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația d-lui ... atât în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ... lei, cât și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE:**

*Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de dl. ... domiciliat în Tg.Mureș, ..., nr...., ap....., jud.Mureș.*

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

.