



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr.123. din06.2012

Privind: soluționarea contestației depusă de ÎNREPRINDEREA FAMILIALĂ, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr...../03.05.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman a fost sesizată de ÎNREPRINDEREA FAMILIALĂ, prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr...../03.05.2012 și de AIF Teleorman prin Adresa nr...../11.05.2012, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr...../14.05.2012, asupra contestației formulată de

I.F., cu sediul în Jud. Teleorman, mun., str., având CIF RO8850430.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziilor de impunere nr...../10.04.2012,/10.04.2012,/10.04.2012 și/10.04.2012 - sinteze ale Raportului de inspecție fiscală nr...../09.04.2012 - care au cuprins perioada 2008-2010, și care a avut drept consecință obligarea la plată a sumei totale în cuantum de lei, petiționara înțelegând la a contesta suma totală de lei (diferența de lei determinată ca fiind în cazul accesoriilor aferente impozitului pe venit), reprezentând:

- lei – TVA;
- lei – accesorii aferente TVA;
- lei - impozit pe venit;
- lei – accesorii aferente impozit pe venit.

Din documentele care constituie dosarul contestației, transmis de organul fiscal abilitat legal, rezultă faptul că sumele în cauză sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 04.04.2012 și înregistrat sub nr./09.04.2012, a cărui rezultate sunt reflectate în:

- cu privire la TVA:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012:

- lei reprezentând TVA;
- lei reprezentând accesorii TVA.

- cu privire la impozitul pe venit:

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

Sub aspect procedural, este de precizat faptul că organul fiscal abilitat a procedat la constituirea și transmiterea dosarului cauzei în baza dispozițiilor pct. 3.2 al Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală prin Adresa nr./11.05.2012 - înregistrată la DGFP Teleorman sub nr./14.05.2012 -, drept consecință a faptului că organul de soluționare a transmis contestația organului de inspecție fiscală emitent al actelor administrative fiscale atacate, bazat pe dispozițiile pct.3.1.-3.8. ale ordinului mai sus precizat – prin Adresa nr...../04.05.2012.

Totodată este de precizat că la data de 24.05.2012 - prin Adresa nr...../24.05.2012, înregistrată la DGFP Teleorman sub nr...../25.05.2012 -, organele de inspecție fiscală răspund solicitărilor transmise cu Adresa nr./16.05.2012, cu privire la completarea Referatului privind propunerile de soluționare având în vedere toate argumentele și documentele contestatorului – potrivit pct.3.6. al ordinului de mai sus -, precum și clarificarea unor aspecte în legătură cu constatările făcute, precum și modul cum acestea au fost reflectate în rezultatele finale ale inspecției fiscale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunității actelor administrative fiscale atacate sub semnătură – 11.04.2012- și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman – Registratura generală, respectiv 03.05.2012, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art., art.207, art.206, art.207, alin.(1), art.209, alin.(1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

Cap.I. D-na, - în calitate de reprezentant legal al I.F. - prin contestația depusă, susține cele ce urmează:

- la data de 11.04.2012 organul fiscal a comunicat actul administrativ fiscal nr...../09.04.2012, în baza căruia au fost emise Deciziile de impunere nr.....,, și/10.04.2012, solicitând pe aceasta cale desființarea în întregime a actelor administrative fiscale atacate, respectiv baza de impunere și deciziile de impunere în cauză, obligând organul emitent să emită o nouă decizie de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare, pe baza următoarele considerente:

Considerații de natură procedurală și de formă privind conținutul Raportului de inspecție fiscală nr...../09.04.2012

- calcularea eronată a impozitelor și taxelor în cuprinsul RIF-ului, ca urmare a unor erori de calcul aritmetic în ceea ce privește stabilirea pierderii fiscale aferentă anilor 2008 și 2009:(așa cum este prezentat la capitolul III, pct.3 din contestație), încălcându-se astfel prevederile art.5, alin 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în care se prevede că "organul fiscal este obligat să aplice legislația fiscală , urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor și altor contribuții datorate bugetului de stat" ;

- la stabilirea faptelor incriminate, nu sunt prezentate motivele de fapt și de drept, așa cum este prevăzut la art. 43, alin 2, lit. e) și f) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu trimitere la constatările privind TVA și a cheltuielilor cu materialele de construcții (capitolul III, pct.1), nefiind prezentate probe, dovezi, înscrisuri conform art.49 din același act normativ ;

- potrivit art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu i s-a dat posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la faptele relevante în luarea deciziei, nefiind prezentată invitația scrisă și proiectul de raport de inspecție fiscală, fiind încălcate prevederile art.107, alin.1,2,3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și astfel nu a beneficiat de termenul legal de formulare a unui punct de vedere în scris, așa cum este prevăzut la art.107, alin. 4 din același act normativ.

Sesizează că reprezentanții contribuabilului au fost dezinformați cu privire la rezultatele inspecției, fiind anunțați verbal că inițial au fost constatate diferențe de impozite în sumă de cca lei, ulterior au fost diminuate la cca lei, ca în final să fie diferențe în sumă de lei.

Susține că actul administrativ transmis de către organele fiscale, nu cuprinde o serie de anexa, așa cum sunt înscrise la "Capitolul VIII", cum ar fi: adresa înștiințare discuție finală, declarație reprezentant legal, note explicative, liste inventar pt.anii 2007-2010, iar în raportul de inspecție este nominalizată o anexă intitulată "anexa nr." în care se face trimitere la materiale de construcții, care lipsește și care nu este enumerată la Capitolul VIII din raport.

Arată că în mod nelegal și abuziv reprezentantului legal i-au fost luate două declarații finale, organul fiscal înțelegând să se folosească de prima declarație (care nu cuprinde obiecțiuni), așa cum rezultă din capitolul VI din raport.

Apreciază că organele de inspecție fiscală și-au impus punctele de vedere proprii prin intimidare, fără respectarea normelor cuprinse în legile fiscale, cu rea

credință și abuz în stabilirea impozitelor, contestatoarea rezervându-și ulterior dreptul de a se adresa organelor în drept.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

În legătură cu constatarea organului fiscal, cu privire la deducerea eronată a sumei de lei, conform anexei nr.3, pentru perioada 2007 și 2008, aferentă unor achiziții reprezentând cheltuieli de uz personal, pe considerente că au fost încălcate prevederile art.45, alin 2, lit a) din Codul Fiscal, arată următoarele:

- temeiul de drept invocat în raportul de inspecție fiscală, nu reglementează taxa pe valoarea adăugată, care este reglementată de Titlul VI și începe cu art.125, fapt pentru care se solicită anularea deciziei de impunere nr...../10.04.2012, pentru diferența de TVA în sumă de lei și accesorii în sumă de lei, pentru un temei de drept eronat ;

- pe fond, fapta privind deducerea eronată a TVA în suma de lei aferentă unor nevoi personale, este probată de către organul fiscal printr-o trimitere la anexa nr.3 "Anexa privind calculul de TVA", unde sunt prezentate diferențele stabilite la TVA, printr-o simplă enumerare de sume (gen trim III 2007=..... lei, etc), fără să rezulte care sunt achizițiile de uz personal, fără indicarea furnizorului, data facturii de achiziție, valoarea și cuantumul TVA dedus, și indicarea concretă a serviciului sau a bunului achiziționat.

Sesizează lipsa de fundamenare a faptei incriminate, lipsa unor probe certe, nerespectarea prevederile art.65, alin 2, din OG or.92/2003, privind Codul de procedură fiscală în sensul că " organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii ", fapt pentru care petenta se consideră îndreptată să solicite admiterea contestației în ceea ce privește TVA, bunurile achiziționate fiind destinate realizării de venituri și prin urmare beneficiază de deducerea integrală a TVA, și anexă în susținere copii xerox la câteva din astfel de achiziții.

În concluzie, se solicită admiterea contestației în sensul anulării deciziei de impunere nr...../10.04.2012, emisă în baza raportului de inspecție fiscală, apreciind că fapta nu există, actul administrativ nu cuprinde temeiul de drept și fapt (art.43, alin 2, lit e) și f) din OG or.92/2003), iar conform 65, alin 2 din același act normativ inspectorii fiscali nu prezintă probe care să susțină constatările făcute.

Cu privire la impozitul pe venit

Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../09.04.2012, organele fiscale pe perioada verificată (2007-2010) au constatat că IF la stabilirea venitului net a luat în mod eronat în calcul ca și cheltuieli deductibile fiscal o serie de cheltuieli, considerate a fi nedeductibile fiscal, conform art.48, pct.4 din Legea nr.571/2003, grupate astfel :

1. Cheltuieli cu materiale de construcție în suma totală de lei, din care:

- aferente anului 2007 = lei

- aferente anului 2008 = lei

- aferente anului 2009 = lei, cu trimitere ca și normă legală încălcată la art. 24, alin.3, lit d) din Legea nr.571/2003, față de care se arată următoarele:

- cuantumul sumei de lei, așa cum este prezentat în raportul de inspecție fiscală, rezultă dintr-o anexă intitulată (anexa nr. ...) în care se face trimitere la niște materiale de construcții care lipsesc cu desăvârșire, și care nu este nici enumerată la Capitolul VIII-Anexe.

Se ia dreptul la deducere a unor cheltuieli la stabilirea venitului net, fără să se facă referiri concrete la ce achiziții de materiale se face trimitere, nefiind astfel prezentate elemente concrete de identificare de genul: denumirea furnizorului, data

facturii de achiziție, valoarea materialelor, și mai ales indicarea concretă a serviciului sau a bunului achiziționat. Prin prezenta contestație, solicitându-se a se admite că fapta incriminată nu există și mai ales nu este probată, lipsind probe certe ; nu sunt prezentate înscrisuri, nefiind respectate astfel prevederile art.65, alin 2, din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, în care se precizează că "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii".

Referitor la temeiul legal invocat în actul constatator, respectiv art.24, alin.3, lit d) din Codul Fiscal, se apreciază că legiuitorul face reglementări cu privire la regimul mijloacelor fixe și nu la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unor cheltuieli, acestea fiind eventual reglementate de art.48 din Legea nr.571/2003, astfel că temeiul de drept invocat este cel puțin incomplet.

În concluzie, se solicită admiterea contestației în sensul că fapta nu există, actul administrativ nu cuprinde temeiul de drept și fapt (art.43, alin 2, lit e) și f) din OG nr.92/2003) iar conform art.65, alin 2 din același act normativ inspectorii fiscali nu prezintă probe care să le susțină constatările făcute și prin urmare cheltuielile cu materialele de construcție în sumă totală de lei, sunt cheltuieli deductibile la stabilirea venitului net pe cei trei ani.

2. Referitor la cheltuielile în suma de lei (pt. anul 2007) încadrate de organul constatator ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încadrate în categoria unor cheltuieli de uz personal, se susțin următoarele:

- aceste cheltuieli, deși sunt prezentate o serie de facturi fiscale cu această destinație, organul fiscal nu prezintă în aceste anexe în mod explicit conținutul acestora, făcând o trimitere cu caracter general (de genul "chelt. articole de menaj"), care în fapt sunt destinate nevoilor IF-ului pentru asigurarea cureteniei la magazinul de desfacere sau servesc la asigurarea igienei la grupul sanitar. În această categorie fiind incluse cheltuieli în sumă de lei, așa cum rezultă din facturile anexate alăturat (ff nr...../15.02.2007 în sumă de lei din carte TVA în sumă de lei; ff nr...../24.01.2007 în sumă de,..... lei din carte TVA în sumă de lei; ff nr...../16.11.2009 în suma de lei din carte TVA în sumă de lei);

- o altă categorie de cheltuieli, încadrate de organul fiscal ca și cheltuieli de uz personal, privește achiziția unor obiecte de inventar cum ar fi: betonieră în sumă de lei (achiziționată în anul 2007), TV plasmă în valoare de lei (achiziționat în anul 2008), și care se susține că sunt bunuri utilizate fie pentru executarea unor lucrări în regie proprie la spațiul comercial aparținând IF-ului iar TV se află la sediul contribuabilului, și prin urmare nu are legatură cu nevoile familiei.

Prin urmare, se consideră că organul fiscal, la stabilirea relevanței stării fiscale, nu s-a bazat pe constatări complete, așa cum este prevăzut la art.5 din OG nr.92/2003, și nici nu a solicitat informații de la reprezentantul legal al asociației, așa cum este prevăzut la art.49 din actul normativ menționat mai sus, situație în care, pe baza considerentelor de fapt și de drept arătate, se solicită admiterea cheltuielilor în sumă totală de lei, din care cheltuieli de uz personal în sumă de lei (pentru anul 2007) și cheltuieli cu ob. de inventar în sumă de lei (..... lei betoniera și lei TV plasma) ca fiind cheltuieli destinate realizării de venituri, și astfel deductibile fiscal.

În sinteză, ca urmare a considerentelor de fapt și de drept invocate prin contestație, cheltuielile pe care petiționara le consideră deductibile fiscal, prezentate pe structură și perioade astfel:

2007

-chelt. materiale de constr.=	..... lei
-chelt. uz personal =	..... lei
-chelt.ob. de inventar=	..... lei
Total	..... lei

2008		
-chelt materiale de constr. =	..... lei	
-chelt.ob. de inventa =	..... lei	
Total	..... lei	
2009		
-chelt. mateiale de constr.=	..... lei	
Total	..... lei	

3. Pierdere fiscală

Raportat la art.5 din OG nr.92/2003, organele fiscale, pe care le suspectează de rea credință, la stabilirea pierderii fiscale aferentă anului 2008, se apreciază că au făcut erori de calcul ale căror consecințe conduc la diminuarea artificială a pierderii fiscale de la suma corectă de lei la suma eronată (venit net) de lei, rezultând o diminuare nejustificată a pierderii fiscale cu suma de lei, eroare folosită de inspectorii fiscali la majorarea bazei impozabile pentru anul 2008 și implicit la stabilirea unui impozit pe venit necuvenit bugetului de stat.

Faptele sunt prezentate astfel:

În data de 13.04.2009, a fost depusă de către petentă declarația anuală cod 204, aferentă anului 2008, cuprinzând următoarele date:

-venit brut =	..... lei
-chelt deduct. =	..... lei
-pierdere fiscală =	..... lei

Din constatările din RIF nr...../09.04.2012, rezultă faptul că sumele de mai sus includ TVA, fapt recunoscut și de reprezentantul IF-ului, faptă fiind de altfel sancționată contravențional.

Conform celor menționate, inspectorii fiscali stabilesc veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar, fără TVA după cum urmează (pag.12 din RIF):

-venit brut =	..... lei
-chelt deduct. =	..... lei
-venit net =	..... lei

În urma refacerii calculelor prezentate mai sus, autoarea cererii sesizează că sumele fără TVA, stabilite în urma inspecției fiscale, sunt determinate eronat:

-dacă venitul fără TVA în sumă de lei este calculat corect, în schimb cheltuiala fără TVA în sumă de lei este calculată eronat.

-suma corectă reprezentând cheltuieli deductibile este de lei (..... lei x 19/119= lei; lei - lei = lei), rezultând astfel o diferență de lei. Prin urmare, organele fiscale stabilesc după extragerea TVA-ului din venituri și cheltuieli un venit net și nu tot pierdere așa cum a prezentat mai sus.

Decide că pierderea fiscală luată în calcul la definitivarea calculului pentru anul 2008 este de lei (..... lei - lei = lei), față de venitul net stabilit în mod eronat de către inspectorii fiscali de lei.

Apreciază că prin rea credință, s-a stabilit pierderea fiscală aferentă anului 2009, prin diminuarea artificială a pierderii fiscale de la suma corectă de lei la suma eronată de lei, rezultând o diminuare nejustificată a pierderii fiscale cu suma de lei, prin care s-a majorat baza impozabilă pentru anul 2010 și care a condus la stabilirea unui impozit pe venit necuvenit bugetului de stat.

Faptele sunt prezentate ca fiind astfel:

În data de 15.03.2010, a depus de declarația anuală cod 204 - aferentă anului 2009 - cuprinzând următoarele date:

-venit brut =	..... lei
-chelt deduct. =	..... lei

-pierdere fiscală = lei

Din constatările din RIF nr...../09.04.2012, a rezultat că sumele de mai sus includ TVA, fapt recunoscut de petiționară, stabilindu-se drept consecință, veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar, fără TVA:

-venit brut = lei

-chelt deduct. = lei

-pierdere fisc. = lei

Sesizează că sumele fără TVA sunt stabilite eronat: dacă venitul fără TVA în sumă de lei este calculat corect, cheltuiala fără TVA în sumă de lei este calculată eronat; suma corectă reprezentând cheltuieli deductibile fiind de lei (..... lei x 19/119= lei; lei- lei = lei), rezultând astfel o diferență de lei. Situație în care, față de pierderea fiscală de 53.942 lei stabilită în urma inspecției fiscale, suma corectă determinată prin prezenta contestație este de lei (..... lei - lei = lei), pierdere fiscală care se recuperează odată cu definitivarea venitului net aferent anului 2010.

Astfel, pierderea fiscală aferentă anilor 2008 și 2009 a fost stabilită eronat de către inspectorii fiscali, ca urmare a determinării nivelului cheltuielilor deductibile fără TVA ca și când acestea au avut incluse un TVA cu o cotă mai mare decât cea legală (19%), situație ce a condus ca în anul 2008 , odata cu extragerea TVA din venituri și cheltuieli, pierdere declarată să fie transformată în venit net.

4. Având în vedere faptele contestate, se apreciază că venitul net stabilit de inspectorii fiscali pe perioada 2007-2010, suferă modificări în sensul că IF înregistrează pierdere fiscală, și pe cale de consecință nu datorează impozit pe venit pe toata perioada verificată.

Astfel, plecând de la premiza că stabilirea corectă a rezultatului final trebuie să pornească de la venitul sau pierderea înscrisă în declarația anuală 204 (întocmită în baza registrului de încasări și plăți) care se majorează cu cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite în urma inspecției fiscale care se diminuează cu sumele contestate și acceptate și se majorează cu cheltuielile deductibile (chelt. cu amortiz.) puse suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, ar rezulta următoarea situație:

Pierd.decl. contrib.	Ch.neded control	Chelt. admise Contestație	Cheltuieli amortizare control	Venit/pierd Pierd.de recup.	
1	2	3	4	5= 1+2-3+4	6
2007 -	-.....
2008 -.....	-.....
2009 -.....	-.....
2010	-	-

Face mențiunea că, pentru anii 2008 și 2009, când venitul brut și cheltuielile cuprind TVA, au fost recalulate și pierderea luată în calcul este cea corectă, respectiv lei pentru anul 2008 și lei pentru anul 2009.

Din datele prezentate mai sus, ar rezulta astfel, că pe perioada 2007-2009 petiționara înregistrează pierdere fiscală care, conform art....., alin 3 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, se reportează și completează cu veniturile obținute din aceeași sursă de venit în următorii 5 ani fiscali, iar conform alin. 4 al aceluiași articol "reportul se efectuează cronologic în următorii 5 ani fiscali,, astfel că pentru anul 2010 nu se datorează impozit pe venit, întrucât pierderea fiscală reportată este de lei, mai mare față de venitul net de lei aferent anului 2010.

Pe baza considerentelor de fapt și de drept arătate, solicită admiterea contestației în sensul anulării deciziilor de impunere:

-nr...../10.04.2012, vizând pe pentru un impozit pe venit în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei ;

-nr...../10.04.2012, vizând pe pentru un impozit pe venit în sumă de..... lei și accesoriile aferente în sumă de lei;

-nr...../10.04.1012, vizând pe Amza loana pentru un impozit pe venit în sumă de lei și accesoriile aferente în suma de lei.

În drept, petiționara își întemeiază contestația pe dispozițiile art.5, alin 1, art. 43, alin 2, lit e) și f), art. 49, art. 65, alin 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, înțelegând să se folosească în susținere și de: ff nr. /15.02.2007; ff nr. /24.01.2007 ; ff nr. /16.11.2009, copiile declarațiilor anuale cod 204 pentru anii 2008 și 2009, anexa nr.3 privind TVA, și calcule din care să rezulte motivele de fapt ; pentru care solicită anularea în întregime a deciziilor de impunere emise în urma inspecției fiscale.

Cap.II. Din Raportul de inspecție fiscală atacat în fapt, a cărui rezultate sunt reflectate în Deciziile de impunere precizate anterior, de asemenea atacate, rezultă următoarele:

S-a procedat la efectuarea inspecției fiscale generale și respectiv verificarea evidenței contabile pusă la dispoziție de către I.F. în baza Titlului VII art.96 alin (1) lit. « a » din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.1.050/2004.

CONSTATĂRI PRIVIND OBLIGAȚIILE FISCALE (cu excepția impozitului pe venit)

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2007- 31.12.2010.

Reglementarea : Titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectivul : modul de înregistrare a TVA deductibilă, colectată, de determinare a TVA de rambursat sau de plată.

Documente avute în vedere:

-Jurnalul pentru vânzări și jurnalul pentru cumpărări în care sunt înregistrate operațiunile efectuate.

- Deconturile trimestriale privind TVA, înregistrate la organul fiscal teritorial.

- documentele prevăzute la art.145, alin (8) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și Titlul VI art.51 din HG 44/2004 pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă, aferente achizițiilor de bunuri și/ sau servicii (Deconturile de TVA cod 300 și Declarația informativă privind livrările prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național-cod 394, care au fost depuse la termenele legale, etc.)

S-a stabilit:

- TVA colectata - se determina conform prevederilor art. 137-140 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la baza de impozitare și cota de TVA. Nu au fost constatate aspecte care să modifice baza de impunere.

- TVA deductibilă - se determină de regulă conform prevederilor art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 45 - 46 din HG nr. 44/2004 , pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

- Evidența taxei pe valoarea adăugată se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări așa cum prevede Ordinul nr. 1.040/2004 ,lit.H. În jurnal sunt înregistrate pe bază de documente legale valoarea cumpărărilor de bunuri și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

- Organele de control, ca urmare a verificării documentelor primare au stabilit că pe parcursul anilor 2007 și 2008 (conf.anexa nr.3) a dedus suma de lei aferentă unor achiziții reprezentând cheltuieli de uz personal. Conform art.45 alin.2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, suma de lei constituie TVA suplimentar de plată.

În conformitate cu art.119, și(1), 1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de lei (anexa nr.4).

CONSTATĂRI PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT

Perioada supusă verificării: 01.01.2007 - 31.12.2010.

Baza legală privind calcularea impozitului pe venituri din activități independente:Titlul III din Legea 571/2003 , a Ordinului nr.1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele , care au calitatea de contribuabil, și s-a verificat modul de conducere a evidenței contabile în partidă simplă în registrul jurnal de plăți și încasări, înregistrarea corectă a veniturilor realizate și deductibilitatea cheltuielilor înregistrate .

Definitivarea impozitului pe venit pe anul 2007 (01.01.- 31.12.2007)

În data de 23.04.2008 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, jud.Teleorman cu nr., pentru următoarele sume (anexa 5) :

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

În data de 23.04.2008 a fost depusă de d-l Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administratia Finantelor Publice Turnu Magurele, cu nr....., pentru următoarele sume:

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

În data de 23.04.2008 a fost depusa de d-na Amza Ioana Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrata la Administratia_ Finantelor Publice Turnu Magurele, cu nr....., pentru următoarele sume:

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

Conform celor menționate, în data de 23.04.2008 a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică - Cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, jud.Teleorman pentru următoarele sume :

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele a emis Decizii de impunere anuală pentru:

- d-na - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în suma de lei.
- d-l - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în sumă delei.
- d-na - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în sumă 6.155 lei.

Pentru anul 2007, veniturile și cheltuielile înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți corespund cu cele menționate în Declarația specială privind veniturile realizate.

Pentru determinarea venitului net, organele de control au avut în vedere prevederile art.52 din OMFP nr.1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil.

Conform prevederilor art 48 pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt :

- să fie efectuate în interesul direct al activității ;
- să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente ;
- să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- să respecte regulile privind amortizarea.

Din verificarea documentelor justificative s-a reținut pentru anul fiscal 2007 faptul că, petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă delei (anexa nr.6) astfel :

- cheltuieli personale în sumă delei (articole menaj și produse alimentare conform facturilor specificate în Raportul de inspecție fiscală) nu au fost admise în categoria cheltuielilor deductibile întrucât sunt efectuate în interes personal, astfel că nu au fost respectate prevederile:

- art.48 pct.4 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare potrivit cu care din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității ;

- art.1 alin(2) lit. d) din OMFP nr.293/2006 : « bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 01.01.2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în registrul de casă nu ca și documente ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor respective. Face excepție de la această regulă în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, bonul fiscal emis conform OUG 28/1999, republicată a cărei valoare totală este de până la 100 lei Ron inclusiv dacă este ștampilat și are înscrisă denumirea cumpărătorului, CUI, sau CNP în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente » pentru modificarea OMFP 1.714/2005, coroborat cu art. 155 alin.1 din

Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, acestea fiind înregistrate în Registrul Jurnal de Încasari și Plăți numai pe baza de bon fiscal care depășesc suma de 100 lei Ron.)

- betoniera în sumă de lei nu a fost admisă în categoria cheltuielilor deductibile întrucât reprezintă o cheltuială efectuată în interes personal și nu respectă prevederile art.48 pct.4, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității.

- materiale de construcție (anexa nr. ...) în sumă de lei nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile întrucât contribuabilul a înregistrat și întreaga sumă fără să țină seama de prevederile art.24, alin.3, lit.d) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, acesta având drept de deducere la amortizare fiscală a bunurilor achiziționate începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. În conformitate cu prevederile art. 48, alin.4, lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibilă această cheltuială trebuia să fie respectate regulile privind amortizarea prevăzută la Titlul II din lege, după caz, respectiv , art. 24, alin.3, lit.d, (sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix). În acest caz echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2007 suma de lei (3 luni x lei).

Astfel, cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2007 sunt în sumă de lei (..... lei – lei), la care se adaugă suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal - în conformitate cu prevederile art.24 alin.11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal. Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale sunt în sumă de lei.

Cu privire la activitatea economică desfășurată de contribuabil s-au stabilit următoarele :

- Stoc la 31.12.2006: lei
- Intrări marfă an 2007 : lei
- Ieșiri marfă 2007: lei
- Stoc la 31.12.2007 : lei
- Inventar 31.12.2007 : lei
- Diferență în minus: lei

S-au reținut a fi încălcate prevederile art.48, alin.2, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității).

În urma inspecției fiscale privind verificarea generală, la venitul brut realizat de contestatoarele pentru anul 2007 în sumă de lei s-a adăugat diferența de stoc marfă rezultată în urma controlului, în suma de lei, astfel că venitul brut realizat pentru anul 2007 se ridică la nivelul sumei de lei.

S-a stabilit că fapta de a nu valorifica în evidența contabilă inventarierea efectuată în anul 2007, constituie contravenție prevăzută la art. 41, pct.2, lit.d, din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilitatii, petiționara fiind sancționată contravențional cu amendă în sumă de 500 lei, conform art.42, alin.1 din Legea 82/1991, republicată, Legea Contabilității, conform PVCSC nr.0420825/02.04.2012 (anexa nr.7).

Urmare a celor menționate mai sus s-au stabilit următoarele :

1. venituri totale declarate:lei
 2. diferență stoc marfă:lei
 3. venit brut stabilit în urma inspecției fiscale:lei
 4. cheltuieli totale declarate:lei
 5. cheltuieli nedeductibile fiscal:lei
 6. cheltuieli stabilite (4-5):lei
 7. drept deducere amortizare:lei
 8. cheltuieli totale stabilite de insp. fiscală (6+ 7):lei
 9. venit net stabilit (3 – 8):lei
 10. impozit venit 16%: lei

Drept urmare, s-a procedat la repartizarea venitului net și a impozitului pe asociați după cum urmează :

Nr.crt.	Explicații	.....	.....	.....
		40%	30%	30%
1	Venitul net stabilit	.....	.....	.....
2	Impozit pe venit	.....	.....	.....
3	Venit net declarat conf.deciziei de impunere anuală	.....	.....	.....
4	De plata	.....	.....	.....

Față de pierderea consemnată în deciziile de impunere în sumă de lei s-a stabilit un venit net în sumă de lei, căruia îi corespunde un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de lei, ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de 0 lei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă de lei.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală (anexa nr.8), care repartizate pe asociați se prezintă astfel :

..... : lei
 : lei
 : lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată.

Definitivarea impozitului pe venitul pe anul 2008 – constatări cu ocazia inspecției fiscale:

În data de 13.04.2009 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, jud.Teleorman, cu nr....., pentru următoarele sume (anexa 9) :

- venit brut : lei
 - cheltuieli deductibile: lei
 - pierdere fiscală: lei

În data de 13.04.2009 a fost depusă de d-l Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, cu nr....., pentru următoarele sume:

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

În data de 13.04.2009 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, cu nr....., pentru următoarele sume:

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

Conform celor menționate, în data de 23.04.2008 a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică - Cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele, jud.Teleorman pentru următoarele sume :

- venit brut : lei
- cheltuieli deductibile: lei
- pierdere fiscală: lei

Administrația Finanțelor Publice a emis Decizii de impunere anuală pentru:

- d-na - înregistrată sub nr. /13.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

- d-l - înregistrată sub nr. /13.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în suma lei.

- d-na Amza Ioana - înregistrată sub nr..... /15.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în sumă lei.

Pentru anul 2008, veniturile înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți corespund cu cele menționate în Declarația specială privind veniturile realizate.

S-a mai reținut că cheltuielile declarate în Declarația specială privind veniturile realizate în suma de lei nu corespund cu cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de lei, prin înregistrarea în Registrul jurnal de încasări și plăți operațiunile privind încasările precum și cheltuielile, cu TVA.

Faptă apreciată a constitui contravenție, prevăzută la art. 41 pct.2 lit.b din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității, petiționara fiind sancționată contravențional cu amendă în sumă de 400 lei, conform art.42, alin.1 din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității (anexa 7).

Pe baza celor menționate, în urma verificării au rezultat următoarele sume în funcție de Declarația cod 204 privind veniturile realizate la nivel de asociație, fără TVA :

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Venit net : lei

Pentru determinarea venitului net, organele de control au avut în vedere prevederile art.52 din OMFP 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil și prevederile art.48, pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal.

În urma verificării documentelor justificative, pentru anul fiscal 2008, s-a stabilit că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma de lei (anexa nr.10) astfel :

- cheltuieli personale în sumă de 2009 lei (articole menaj și produse alimentare conform: fact. nr...../29.09.2008, nr...../29.09.2008, bf. nr./29.09.2008, nr./28.08.2008 , nr./28.08.2008) cu nerespectarea prevederilor art.48, pct.4, lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin(2) lit. d) din OMFP nr.293/2006 pentru modificarea OMFP nr.1.714/2005, coroborat cu art.155 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, acestea fiind înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți numai pe baza de bon fiscal care depășesc suma de 100 lei Ron.

- Tv Plasmă în sumă de lei (fact. nr.) reprezentând o cheltuială efectuată în interes personal fără a respecta prevederile art.48, pct.4 lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cu care din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității.

- materiale de construcție (anexa nr - neprecizată) în sumă de lei nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile, deoarece contribuabilul a înregistrat întreaga suma, în condițiile similare specificate în cazul definitivării impozitului pe venit aferent anului fiscal 2007. În acest caz echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2008 suma de lei (3 luni x lei).

Cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2008 sunt în sumă de lei, la care s-a adăugat suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008, precum și 300 lei - sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007, în conformitate cu prevederile art.24 alin. 11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal. Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2008 sunt în suma de lei.

Cu privire la activitatea economică desfășurată de contribuabil s-au stabilit următoarele :

- Stoc la 31.12.2007 : lei
- Intrări marfă an 2008 : lei
- leșiri marfă 2008 : lei
- Stoc la 31.12.2008: lei
- Inventar 31.12.2008 : lei
- Diferență de stoc marfă neînregistrată lei

Având în vedere că nu s-au întocmit recepții pentru toată marfa aprovizionată, s-a reținut săvârșirea contravenției prevăzută la art.41 pct.2 lit. c) din Legea 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapta constatându-se a fi prescrisă.

Urmare a celor menționate mai sus s-au stabilit următoarele :

- 1.Venituri totale declarate (cu TVA): lei
- 2.Venituri totale înregistrate (fără TVA): lei
3. Diferență de venit declarat în plus (1-2):lei
- 4.Cheltuieli totale declarate:lei
5. Chelt. fără TVA :lei
- 6.Cheltuieli totale înregistrate în registru:lei
7. Cheltuieli fără TVA registru:lei
- 8.Diferență cheltuieli declarate în plus – TVA aferent pct.7:-lei

9.Cheltuieli nedeductibile fiscal:lei
 10.Cheltuieli stabilite:lei
 11.Drept deducere amortizare: lei
 12.Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala :lei
 13. Venit net:lei
 12. Impozit 16 %:lei

Repartizarea impozitului pe venit pe asociați :

Nr.crt.	Explicații	.....	.....	.....
		40%	30%	30%
1	Venitul net stabilit	.....	.....	.....
2	Impozit pe venit	.....	.....	.....
3	Venit net declarat conf.deciziei de impunere anuală	0	0	0
4	De plată	.....	.....	.....

Față de pierderea menționată în deciziile de impunere în sumă de lei s-a stabilit un venit net în sumă de ... lei, căruia îi corespunde un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de lei, ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de lei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă de lei.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei au fost calculate obligatiile fiscale accesorii în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscala (anexa nr.8).

Potrivit actelor normative menționate, pe asociați repartitia calculului majorărilor se prezintă astfel:

..... : lei
 : lei
 : lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată.

Definitivarea impozitului pe venitul pe anul 2009 – constatări cu ocazia inspecției fiscale :

S-a reținut că în data de 15.03.2010 a fost depusă Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor sub nr..... (anexa 11):

- Venit brut: lei
 - Cheltuieli deductibile : lei
 - Pierdere fiscală: lei

În data de 15.03.2010 a fost depusă de d-l Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice cu nr....., pentru următoarele sume :

- Venit brut: lei

- Cheltuieli deductibile: lei
- Pierdere fiscala: lei

În data de 15.03.2010 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice cu nr....., pentru următoarele sume :

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile: lei
- Pierdere fiscala: lei

Conform celor menționate în data de 15.03.2010 a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice cu nr....., pentru următoarele sume:

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Pierdere fiscala : lei

Administrația Finanțelor Publice, a emis pentru d-na Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă delei.

Administrația Finanțelor Publice a emis:

- pentru d-l - Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr...../28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

- pentru d-na - Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr...../28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și declarat în declarația cod 204 operațiunile privind încasările și cheltuielile, cu TVA; faptă apreciată a constitui contravenție prevăzută la art. 41, pct.2 din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității, sancționată contravențional cu amendă, conform art.42, alin.1 din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității.

Conform celor menționate, în urma verificării au rezultat următoarele sume în funcție de Declarația cod 204 privind veniturile realizate la nivel de asociație, fără TVA :

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile: lei
- Pierdere fiscală: lei

Pentru determinarea venitului net, organele de control au avut în vedere prevederile art.52 din OMFP 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil și prevederile art 48 pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal.

Din verificarea documentelor justificative, pentru anul fiscal 2009, s-a reținut că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de lei (anexa nr.12) astfel :

- materiale de construcții în sumă de lei (conform facturilor specificate în raportul de inspecție fiscală în nr. de 20) fiind înregistrată întreaga sumă, fără a se ține seama de prevederile art.24 alin 3 lit d) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, contribuabilul având drept de deducere la amortizare fiscală a bunurilor achiziționate începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. În conformitate cu prevederile art. 48, alin4, lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibilă această cheltuială, trebuiau respectate regulile privind

amortizarea prevăzută la Titlul II din lege, după caz, respectiv , art. 24, alin.3, lit.d) (sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix). În acest caz echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2010 suma de lei.

- anvelope auto în suma de lei pentru un autoturism care nu se află în patrimoniul IF ci în patrimoniul personal al domnului, nerespectându-se astfel prevederile art.48 pct.4 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, din venitul brut realizat admițându-se la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității.

- polizor (2 buc.) în sumă de lei, prin nerespectarea de asemenea prevederilor art.48 pct.4 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- produse alimentare în sumă de lei (fact. nr...../21.01.2009) nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile deoarece nu respectă prevederile art.48 pct.4 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 sunt în sumă de lei.

La totalul cheltuielilor deductibile stabilite în sumă de lei se adaugă suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008 precum și lei, sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007, în conformitate cu prevederile art.24 alin. 11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal.

Cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 rezultând a fi în sumă de lei.

Cu privire la activitatea economică desfășurată de contribuabil au rezultat următoarele :

- Stoc la 31.12.2008: lei
- Intrări marfă an 2009 : lei
- leșiri marfă 2009 : lei
- Stoc la 31.12.2009 : lei
- Inventar 31.12.2009 : lei

Conform celor menționate mai sus, contribuabilul are diferență de stoc marfă neînregistrată în sumă de lei.

S-a stabilit că pentru nevalorificarea inventarierii fapta reprezintă contravenție prevăzută la art.41 pct.2 lit.d) din Legea 82/1991 republicată, sanctionabilă contravențional in baza art.42 alin.1) din același act normativ.

Urmare a celor menționate mai sus s-au stabilit următoarele :

- Venit fără TVA: lei
- Chelt. fără TVA: lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal: lei
- Cheltuieli stabilite (7-9): lei
- Drept deducere amortizare: lei
- Cheltuieli totale stabilite de inspecția fiscală : lei
- Pierdere fiscală (12-5): lei

Astfel, pierderea fiscală declarată prin Declarația specială privind veniturile realizate pentru anul 2009 în sumă de lei a fost diminuată în acest sens cu suma de lei în urma inspecției fiscale, astfel încât la sfârșitul anului 2009 a rezultat o pierdere fiscală în sumă de lei ce se va reportată conform art..... alin.3 (pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă și din activități agricole se reportează și completează cu veniturile obținute din aceeași sursă de venit în următorii 5 ani fiscali) și alin.4 lit. a) (reportul se efectuează cronologic în următorii 5 ani fiscali) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare. Definitivarea impozitului pe venitul pe anul 2010 – constatări cu ocazia inspecției fiscale:

În data de 20.04.2011 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr...../20.04.2011 pentru următoarele sume (anexa 13) :

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile: lei
- Venit net: lei

În data de 20.04.2011 a fost depusă de d-l Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr....., pentru următoarele sume :

- Venit brut : lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Venit net : lei

În data de 20.04.2010 a fost depusă de d-na Declarația specială privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr....., pentru următoarele sume :

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Venit net: lei

Conform celor precizate, în data de 20.04.2011 a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr....., pentru următoarele sume:

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Venit net : lei

Administrația Finanțelor Publice a emis pentru d-na Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă de lei cu un impozit pe venit calculat în suma de lei.

Administrația Finanțelor Publice, a emis pentru d-l Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr...../26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă de lei cu un impozit pe venit calculat în sumă de lei.

Administrația Finanțelor Publice a emis pentru d-na Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă de lei, cu un impozit pe venit calculat în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale privind verificarea generală s-a constatat că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți - și declarat în declarația cod 204 -

operațiunile privind încasările precum și cheltuielile, cu TVA; faptă apreciată a constitui contravenție prevăzută la art. 41, pct.2, lit.b) din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității, sancționată contravențional cu amendă, conform art.42, alin.1 din Legea 82/1991, republicata, Legea contabilității.(anexa nr.7)

Prevederile art 48 pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, reglementează condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse:

- să fie efectuate în interesul direct al activității ;
- să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente ;
- să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

- să respecte regulile privind amortizarea.

Din verificarea documentelor justificative și a Registrului jurnal de încasări și plăți pentru anul fiscal 2010, se stabilește că contribuabilul nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Cheltuielile totale în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 (?) sunt în sumă de lei.

Cu privire la activitatea economică desfășurată de contribuabil au rezultat următoarele :

Stoc la 31.12.2009:lei

Intrări marfă an 2010 : lei

Ieșiri marfă 2010 : lei

Stoc la 31.12.2010 :..... lei

Inventar 31.12.2009 : lei

Conform celor menționate mai sus, contribuabilul are o diferență de stoc neînregistrată în sumă de lei.

Pentru nevalorificarea inventarierii fapta reprezintă contravenție prevăzută la art.41 pct.2 lit.d) din Legea 82/1991 republicată, sancționabilă contravențional în baza art.42 alin.1).

La totalul cheltuielilor deductibile stabilite în sumă de lei s-a adăugat suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008, lei sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007 precum și lei suma aferentă anului 2009, în conformitate cu prevederile art.24 alin 11 lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal.

Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 (?) sunt în sumă de lei.

Față de pierderea luată în calcul de Administrația Finanțelor Publice, la emiterea deciziilor de impunere în sumă totală de lei (pentru cei trei asociați), organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală provenind din anul 2009 în sumă de lei, care, în conformitate cu prevederile art..... alin(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta se raportează pentru anul 2010.

Urmare a celor menționate mai sus, s-au stabilit următoarele :

- Venituri totale:	..... lei
- Cheltuieli totale declarate:	..... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal:	-
- Drept deducere amortizare:	..... lei
- Pierdere stabilită în anul 2009:	..... lei
- Cheltuieli deductibile stabilite în urma inspecției:	..... lei
- Venit net impozabil stabilit de insp.fisc.:	..... lei
- Impozit 16 %:	..... lei
- Impozit evidențiat în deciziile de impunere anuale:	..... lei

- Impozit de plată:

..... lei

Repartizarea venitului net si a impozitului pe asociati se prezintă astfel :

Nr.crt.	Explicatii	.....	.....	.....
		40%	30%	30%
1.	Venitul net stabilit	.....	.....	.....
2	Impozit pe venit	.....	.....	.....
3	Impozit venit net declarat conf.deciziei de impunere anuală	.....	.....	.....
4.	De plata	.....	.....	.....

Prin urmare, în urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în suma de lei ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în suma de lei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă de lei.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în suma de lei au fost calculate obligatiile fiscale accesorii în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală (anexa nr.8).

Potrivit actelor normative menționate, pe asociați repartitia calculului majorărilor se prezintă astfel:

..... : lei

..... : lei

..... : lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată.

Cap.III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, se rețin următoarele:

I.F. funcționează în baza Autorizației nr...../30.12.2008, având C.I.F..... și domiciliul fiscal în municipiul, str., jud.Teleorman.

Forma de organizare: Întreprindere familială, cu o cotă de distribuire a venitului net sau pierderii nete pe asociați după cum urmează :

-, reprezentant legal - CNP, cu domiciliul în mun....., str., jud. Teleorman, cu o cotă de participare de 40%;

-, membru asociat - CNP, cu domiciliul în mun., str., jud.Teleorman, cu o cotă de participare de 30%;

- membru asociat - CNP, cu domiciliul în mun., str., jud. Teleorman, cu o cotă de participare de 30%.

Tipul de activitate desfășurată: Comerț articole fierărie, sticlă, vopsele.

În perioada supusă controlului, conducerea activității contribuabilului a fost asigurată de d-na, în calitate de reprezentant legal.

Conducerea evidenței contabile în partidă simplă a fost asigurată de d-na

A. Cu privire la legalitatea modului de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman - prin Biroul de soluționare a contestațiilor -, este aceea dacă obligația fiscală în cuantum contestat (afereantă perioadei fiscale 01.01.2007-31.12.2010), este corect stabilită și datorată, în condițiile în care petiționara sesizează faptul că temeiul de drept consemnat în Raportul de inspecție fiscală este eronat, iar pe fond, lipsesc probele certe, prin trimiterea la o anexă în care sunt o enumerare de sume, fără a rezulta în ce constau achizițiile de uz personal.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în urma verificării documentelor primare au stabilit că pe parcursul anilor 2007 și 2008 (conf.anexa nr.3) s-a dedus suma de lei afereantă unor achiziții reprezentând cheltuieli de uz personal, astfel că în conformitate cu dispozițiile art.45 alin.2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, suma de lei constituie TVA suplimentar de plată.

În acest sens, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012 la nivelul sumei de lei reprezentând TVA, reținându-se ca motive de fapt deducerea taxei pe valoarea adăugată afereantă unor achiziții care nu dau drept de deducere, în condițiile unui temei de drept reglementat de art.145, alin.2, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În contradicție cu cele susținute și consemnate în actul administrativ fiscal, petiționara sesizează asupra faptului că temeiul de drept invocat în raportul de inspecție fiscală, nu reglementează taxa pe valoarea adăugată, iar pe fond, fapta privind deducerea eronată a TVA în suma de lei afereantă unor nevoi personale, este probată de către organul fiscal printr-o trimitere la anexa nr.3 "Anexa privind calculul de TVA", unde sunt prezentate diferențele stabilite la TVA, printr-o simplă enumerare de sume (gen trim III 2007=..... lei, etc), fără să rezulte care sunt achizițiile de uz personal, fără indicarea furnizorului, data facturii de achiziție, valoarea și cuantumul TVA dedus, și indicarea concretă a serviciului sau a bunului achiziționat.

Sesizează lipsa de fundamenare a faptei incriminate, lipsa unor probe certe, nerespectarea prevederilor art.65, alin 2, din OG or.92/2003, privind Codul de procedură fiscală în sensul că " organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii ", fapt pentru care petenta se consideră îndreptată să solicite admiterea contestației în ceea ce privește TVA, bunurile achiziționate fiind destinate realizării de venituri și prin urmare beneficiază de deducerea integrală a TVA ; și anexă în susținere copii xerox la câteva din astfel de achiziții, și în consecință solicită anularea Deciziei de impunere nr...../10.04.2012, emisă în baza raportului de inspecție fiscală, apreciind că fapta nu există.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile legale ce urmează a fi citate:

* O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare:

Art. 5

Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

- ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

[...]

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art. 106

Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

- Art. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.

- ART. 216

Soluții asupra contestației

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

(1) Decizia privind soluționarea contestației se comunică contestatorului, persoanelor introduse, în condițiile art. 44, precum și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

(2) Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.

*ORDINUL nr. 149 din 10 mai 2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere - emis de MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR și publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 344 din 21 mai 2007:-

ANEXA 2

Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie 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"

4.2. "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasări și plăți sau ca urmare a unor operațiuni neevidențiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

4.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

* LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003 – cu modificările și completările ulterioare:

Semnificația unor termeni și expresii

ART. 125¹

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2)-(4);

31. taxă dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă;

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în

beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

ORDIN nr. 1.040 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 - emis de MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE și publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 642 din 16 iulie 2004:

H. Calculul taxei pe valoarea adăugată

53. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu reglementările fiscale specifice acesteia.

54. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

55. Evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monedare etc.) valoarea cumpărărilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011:

11.5. 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.

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

11.7. 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.

Față de prevederile legale incidente și din analiza documentelor care constituie dosarul contestației, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de fapt potrivit cu care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina întreprinderii familiale contestatoare obligațiile fiscale în cuantumul contestat, reținându-se următoarele inadvertențe:

- atât organele de inspecție fiscală cât și contestatoarea, fiecare în susținere, și în același timp având opinii diametral opuse, fac trimitere la anexa nr.3 pe baza căreia au fost stabilite obligațiile fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată în cuantumul contestat (..... lei).

- potrivit Referatului privind propunerile de soluționare nr./11.05.2012, organele de inspecție fiscală revin asupra anexei care a stat la baza modului cum a fost stabilită obligația suplimentară de plată, și anume în cauză fiind de fapt Anexele nr.6, nr.10 și nr.12.

- Anexele nr.6, nr.10 și nr.12 la care se face trimitere nu sunt semnate nici de organele de inspecție fiscală, și nici de către contestatoare, deși ar trebui să facă parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

- din Anexa nr.3 – de această dată fiind o anexă semnată de către echipa de inspecție fiscală și respectiv semnată cu aplicarea amprenteii ștampilei de către autoarea cererii ca luare la cunoștință – reprezentând Situația privind calculul,

Înregistrarea și virarea TVA pe perioada 2007-2010 nu clarifică fondul problemei cu privire la natura cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile pe motivul că nu au fost efectuate în interesul direct al activității. Mai mult, potrivit raportului de inspecție fiscală atacat, suma totală de lei este rezultatul verificării documentelor primare aferente anilor fiscali 2007 și 2008, iar potrivit Anexei nr.3, deficiențele se referă la anii fiscali 2007, 2008 și 2009.

- în Raportul de inspecție fiscală atacat se face trimitere la dispozițiile legale legale încălcate ca fiind art.45, alin.2, lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, suma de lei constituind astfel TVA suplimentar de plată, iar potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012 emisă la nivelul sumei de lei reprezentând TVA, reținându-se ca motive de fapt deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente unor achiziții care nu dau drept de deducere, în condițiile unui temei de drept reglementat de art.145, alin.2, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În această situație organele de soluționare a cererii au solicitat clarificări cu privire la aspectele reținute potrivit Adresei nr...../16.05.2012, organele fiscale abilitate prin Adresa nr./24.05.2012 procedând la completarea referatului motivat cu explicații care nu sunt de natură să clarifice aspectele sesizate, precizând că în fapt obligațiile suplimentare de plată sunt determinate pe baza Anexei nr.3 coroborată cu Anexele 6, nr.10 și nr.12. Numai că Anexele 6, nr.10 și nr.12 care nu sunt semnate de către părți, situație constatată și acceptată și de către organele de inspecție fiscală abilitate, și la care nu se face referire în actele administrative emise și atacate; prin adiționarea cărora se constată o sumă totală mai mare, respectiv lei. Iar Anexele nr. 6, nr.10 și nr.12 se referă la perioada fiscală 2007-2009, în condițiile în care constatarea organelor fiscale face trimitere numai la anii fiscali 2007 și 2008. Și chiar și în ipoteza în care s-ar exclude din calcul anexa nr.12, totalul taxei pe valoarea adăugată (..... lei) nu corespunde cu cea consemnată în raport (..... lei).

Cât privește susținerile potrivit cu care Anexele 6, nr.10 și nr.12 au fost transmise poționarei odată cu Raportul de inspecție fiscală atacat, această situație nu este dovedită întrucât anexele nu sunt în mod concret specificate în raport (potrivit celor consemnate la Capitolul VIII-Anexe – pag.24).

Raportat la aceste neclarități, este de reținut și modul incomplet de a-și motiva cererea întreprinderea familială, aceasta sesizând cu privire la modul insuficient de a fi motivat prin actele administrative fiscale atacate natura cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, situație ce are drept consecință și influențe asupra stabilirii obligațiilor fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată în cuantumul contestat, fără ca în fapt la rândul-i să motiveze clar că aceste cheltuieli au o legătură directă și nemijlocită cu obiectul de activitate, respectiv sunt efectuate în interesul direct al activității.

Toate aceste inadvertențe, pun organele de revizuire în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei aflate în soluționare, obligațiile fiscale datorate urmând a fi stabilite în urma unei alte inspecții fiscale care să stabilească starea de fapt fiscală în raport cu aceste concluzii.

În consecință, măsura ce urmează a fi luată – **de desființare a actului administrativ fiscal cu privire la acest capăt de cerere, din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012** - se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind

Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011.

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal în cazul fiecărui asociat, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu ocazia acestei acțiuni, se va avea în vedere dispozițiile legale în materie – inclusiv cele citate anterior -, cu privire la:

- modul de cum au fost influențate obligațiile către bugetul statului în urma clarificării tuturor neconcordanțelor reținute potrivit prezentului capăt de cerere;
- obligativitatea aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale, în vederea stabilirii corectă a obligației fiscale datorate bugetului statului;

- examinarea stării de fapt, pe baza obținerii și utilizării tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petiționarului, avându-se în vedere toate circumstanțele edificatoare acestui caz, în limitele prevăzute de lege;

- examinarea în mod obiectiv a stării de fapt fiscale, în vederea îndrumării contribuabilului, pentru corectarea declarațiilor și a documentelor din prezenta speță, reținându-se sarcina acestuia de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale;

- necesitatea motivării noii decizii de impunere pe bază de probe sau constatări proprii în urma verificării concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

- emiterea noilor acte administrative fiscale în condițiile prevederilor art.94, lit.e) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, republicată– cu modificările și completările ulterioare, cu privire la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; avînd în vedere obligația contribuabilului de a colabora la constatarea stărilor de fapt fiscale, de a da informații, și de a prezenta toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal (cf.art.106 din ordonanța mai sus precizată);

- respectarea Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală cu privire la înscrierea detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale, precum și încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

- cu ocazia reverificării va fi analizat, în vederea dispunerii măsurilor legale, modul de respectare a dispozițiilor Ordinului nr. 1.040 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 - emis de MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE, așa cum a fost citat în considerentele prezentei Decizii de soluționare.

B) Cu privire la obligațiile stabilite în sarcina petiționarei, în cuantum de lei, reprezentând obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la legalitatea obligării la plată a accesoriilor în cuantumul contestat, în condițiile în care măsura dispusă privind capătul de cerere privind obligația de plată principală a fost cea de desființare.

Soluția ce urmează a fi dată, se situează în condiții de interdependență cu cea dispusă la Cap.III, lit.A) al prezentei decizii, - **de deființare a constatărilor din actul administrativ fiscal atacat în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, - în condițiile prezentate anterior în mod analitic, astfel că soluția legală și în acest caz este cea de de desființare a acestui capăt de cerere, din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012.

Această soluție se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011.

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Ceea ce este accesorii urmează situația a ceea ce este principal – accesoriu seqitur principalae – adagiul latin aplicat speței deduse judecătii, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

Așa fiind, una din aplicațiile acestei reguli de principiu, o constituie competența autorității investite cu soluționarea unei cereri principale de a se pronunța și asupra cererii accesorii, care în atare condiții nu poate fi luată în considerare separat.

C) Cu privire la legalitatea modului de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată de natura impozitului pe venit în cuantum total de lei - aferente anului 2007

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman - prin Biroul de soluționare a contestațiilor -, este aceea dacă obligația fiscală în cuantumul contestat (aferentă perioadei fiscale 01.01.-31.12.2007), este corect stabilită și datorată, în condițiile în care petiționara

sesizează faptul că în Raportul de inspecție fiscală constatările și concluziile sunt influențate prin trimiterea făcută la o anexă (anexa nr. ...) de care petiționara nu a luat act, nu este specificată la Cap.III – Anexe al raportului emis și transmis petiționarei, astfel că lipsesc probe certe în acest sens; iar în cazul neacceptării la deducere a unor cheltuieli apreciate ca fiind achiziții de uz personal, sunt enumerate o serie de facturi fiscale cu această destinație, fără a se specifica în aceste anexe în mod explicit conținutul acestora, făcându-se o trimitere cu caracter general.

În fapt, pe baza Declarațiilor speciale privind veniturile realizate, conform prevederilor art.83, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare depuse de asociați și a Declarației anuale de venit pentru asocierile fără personalitate juridică - Cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Administratia Finanțelor Publice Turnu Magurele a emis Decizii de impunere anuală pentru:

- d-na - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în suma de lei.

- d-l - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

- d-na - înregistrată sub nr. /23.04.2008 - stabilind o pierdere fiscală în sumă lei.

Pentru anul 2007, s-a reținut că veniturile și cheltuielile înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți corespund cu cele menționate în Declarația specială privind veniturile realizate. Din verificarea documentelor justificative s-a stabilit - pentru anul fiscal 2007 - faptul că, petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de lei (anexa 6) astfel :

- cheltuieli personale în sumă de lei (articole menaj și produse alimentare conform facturilor specificate în Raportul de inspecție fiscală) nu au fost admise în categoria cheltuielilor deductibile întrucât sunt efectuate în interes personal, astfel că nu au fost respectate prevederile art.48 pct.4 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin(2) lit. d) din OMFP nr.293/2006 pentru modificarea OMFP 1.714/2005, coroborat cu art. 155 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

- betoniera în sumă de lei nu a fost admisă în categoria cheltuielilor deductibile întrucât reprezintă o cheltuială efectuată în interes personal și nu respectă prevederile art.48 pct.4, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- materiale de construcție (anexa nr. ...) în sumă de lei nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile întrucât contribuabilul a înregistrat și întreaga sumă fără să țină seama de prevederile art.24, alin.3, lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta având drept de deducere la amortizare fiscală a bunurilor achiziționate începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. În conformitate cu prevederile art. 48, alin.4, lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibilă această cheltuială trebuia să fie respectate regulile privind amortizarea prevăzută la Titlul II din lege, după caz, respectiv , art. 24, alin.3, lit.d, (sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii

economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix). În acest caz echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2007 suma de lei (3 luni x lei).

Astfel, cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2007 sunt în sumă de lei (..... lei – lei), la care se adaugă suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal - în conformitate cu prevederile art.24 alin.11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal. Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale sunt în sumă de lei.

Cu privire la activitatea economică desfășurată de contribuabil s-au stabilit a fi încălcate prevederile art.48, alin.2, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității), prin nevalorificarea inventarierii la finele anului, astfel că în urma inspecției fiscale privind verificarea generală, la venitul brut realizat de contestatoare pentru anul 2007 în sumă de lei s-a adăugat diferența de stoc marfă rezultată la 31.12.2007 în urma inventarierii, în suma de lei, astfel că venitul brut realizat pentru anul 2007 s-a ridicat la nivelul sumei de lei.

Consecința celor menționate mai sus a constat în stabilirea unui venit lei, căruia îi corespunde un impozit venit de..... lei repartizat pe asociați după cum urmează :

..... - lei
..... - lei
..... - lei

Față de pierderea consemnată în deciziile de impunere în sumă de lei s-a stabilit un venit net în suma de lei, căruia i-a corespuns un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de lei, ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de 0 lei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă de lei.

Cu precizarea că modul detaliat privind stabilirea obligațiilor fiscale este prezentat la Capitolul II al prezentei decizii de soluționare.

În contradicție cu constatările organelor de inspecție fiscală petiționara susține cele ce urmează :

1. Cheltuieli cu materiale de construcție în suma totală de lei, - din care aferente anului 2007 = lei -, cu trimitere ca și normă legală încălcată la art. 24, alin.3, lit d) din Legea nr.571/2003, față de care se arată că cuantumul sumei, așa cum este prezentat în raportul de inspecție fiscală, rezultă dintr-o anexă intitulată (anexa nr. ...) în care se face trimitere la niște materiale de construcții care lipsesc cu desăvârșire, anexă care nu este nici enumerată la Capitolul VIII-Anexe.

Se ia dreptul la deducere a unor cheltuieli la stabilirea venitului net, fără referiri concrete la ce achiziții de materiale se face trimitere, nefiind astfel prezentate elemente concrete de identificare (denumirea furnizorului, data facturii de achiziție, valoarea materialelor, și mai ales indicarea concretă a serviciului sau a bunului achiziționat) ; susținând că fapta incriminată nu există și mai ales nu este probată prin probe certe, - neprezentarea de înscrisuri -, nerespectându-se astfel prevederile art.65, alin. 2, din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, în care se precizează că "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii".

Referitor la temeiul legal invocat în actul constatator, respectiv art.24, alin.3, lit d) din Codul Fiscal, se apreciază că legiuitorul face reglementări cu privire la regimul mijloacelor fixe și nu la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unor cheltuieli, acestea

fiind eventual reglementate de art.48 din Legea nr.571/2003, astfel că temeiul de drept invocat este cel puțin incomplet.

În concluzie, se solicită admiterea contestației în sensul că fapta nu există, actul administrativ nu cuprinde temeiul de drept și fapt (art.43, alin 2, lit e) și f) din OG nr.92/2003) iar conform art.65, alin 2 din același act normativ inspectorii fiscali nu prezintă probe care să le susțină constatările făcute și prin urmare cheltuielile cu materialele de construcție în sumă totală de lei - din care aferente anului 2007 = lei -, sunt cheltuieli deductibile la stabilirea venitului net pe cei trei ani.

2. Cu privire la cheltuielile în suma de lei (pt. anul 2007) încadrate de organul constator ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încadrate în categoria unor cheltuieli de uz personal, se susțin următoarele:

- deși sunt prezentate o serie de facturi fiscale cu această destinație, organul fiscal nu specifică în aceste anexe în mod explicit conținutul acestora, făcând o trimitere cu caracter general (de genul "chelt. articole de menaj"), care în fapt sunt destinate nevoilor IF-ului pentru asigurarea curățeniei la magazinul de desfacere sau servesc la asigurarea igienei la grupul sanitar. În această categorie fiind incluse cheltuieli în sumă de lei, așa cum rezultă din facturile anexate alăturat (ff nr./15.02.2007 în sumă de lei din carte TVA în sumă de lei; ff nr./24.01.2007 în sumă de lei din carte TVA în sumă de lei; ff nr./16.11.2009 în suma de lei din carte TVA în sumă de lei;)

- o altă categorie de cheltuieli, încadrate de organul fiscal ca și cheltuieli de uz personal, privește achiziția unor obiecte de inventar cum ar fi: betonieră în sumă de lei (achiziționată în anul 2007), și care se susține că sunt bunuri utilizate fie pentru executarea unor lucrări în regie proprie la spațiul comercial aparținând IF-ului.

Prin urmare, se consideră că organul fiscal, la stabilirea relevanței stării fiscale, nu s-a bazat pe constatări complete, așa cum este prevăzut la art.5 din OG nr.92/2003, și nici nu a solicitat informații de la reprezentantul legal al asociației, așa cum este prevăzut la art.49 din actul normativ menționat mai sus, situație în care, pe baza considerentelor de fapt și de drept arătate, se solicită admiterea cheltuielilor în sumă totală de lei, din care cheltuieli de uz personal în sumă de lei (pentru anul 2007) și cheltuieli cu ob. de inventar în sumă de lei (..... lei betoniera și lei TV plasma/2008) ca fiind cheltuieli destinate realizării de venituri, și astfel deductibile fiscal.

În sinteză, ca urmare a considerentelor de fapt și de drept invocate prin contestație, cheltuielile pe care petiționara le consideră deductibile fiscal, prezentate pe structură și perioade astfel:

2007

-chelt. materiale de constr.=	..... lei
-chelt. uz personal =	..... lei
-chelt.ob. de inventar=	..... lei
Total	..... lei

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile legale ce urmează a fi citate:

* LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003 – cu modificările și completările ulterioare, aduse până la data de 31.12.2007:

ART. 24

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) *Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizarile corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intra în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) *Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

(11) *Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

ART. 48

(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;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

(8) *Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.*

(9) *În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității*

* O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare – art.5, alin.1, art.7, alin.2-4, art.65, alin.1-2, art.94, alin.3, lit.b, art.105, alin.1, art.109, alin.1, art.216, alin3, alin.3[^]1, art.218, alin.1-3, așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

* ORDINUL nr. 149 din 10 mai 2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care

desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere - emis de MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR și publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 344 din 21 mai 2007- pct.4.2., 4.3., așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

* Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011 – pct.11.5., 11.6., 11.7., așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

Față de prevederile legale incidente și din analiza documentelor care constituie dosarul contestației, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziilor de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de fapt potrivit cu care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina întreprinderii familiale contestatoare obligațiile fiscale în cuantumul contestat, reținându-se următoarele inadvertențe:

- trimiterile făcute de organele de inspecție fiscală la o anexă inexistentă, precizată atât în Raportul de inspecție fiscală cât și în Deciziile de impunere nr...../10.04.2012 , nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012 – și intitulată anexa nr. ... - în cazul sumei de lei, reprezentând materiale de construcții, pune organele de revizuire în imposibilitatea analizării pe fondul cauzei a acestor constatări sub aspectul legalității modului cum au fost influanțate obligațiile fiscale datorate bugetului statului.

- potrivit Referatului privind propunerile de soluționare nr./11.05.2012 suma de lei se regăsește determinată printr-o altă anexă – și anume anexa nr.6, nesemnată de către părți -, în care nu se consemnează decât o sumă ce reprezintă materiale investiții 2007, cu precizarea datei ultimei facturi ca fiind 10.09.2007.

- prin Raportul de inspecție fiscală atacat, la Capitolul IV – Definitivarea impozitului pe venit aferent anului 2007, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli în cuantum de lei care ar reprezenta articole de menaj și produse alimentare, specificându-se în acest sens un număr de facturi și un bon fiscal iar în anexa nr.6 – nesemnată de către părți - se face trimitere la un număr de facturi fiscale, 2 bonuri fiscale care totalizează lei și 1 factură fiscală reprezentând dormitor cu saltea valorând lei.

- în actele administrative fiscale atacate se face trimitere la ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 28 din 25 martie 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și ORDINUL nr. 1.714 din 14 noiembrie 2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora coroborat cu ART. 155 (1) din Codul fiscal, fără a se specifica în clar care sunt documentele emise cu încălcarea acestor dispoziții legale, și în ce constau consecințele fiscale, în condițiile în care ART. 155 (1) din Codul fiscal face referire la „persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emita o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emita o factură către fiecare beneficiar,

pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.,,

În această situație organele de soluționare a cererii au solicitat clarificări cu privire la aspectele reținute potrivit Adresei nr...../16.05.2012, organele fiscale abilitate prin Adresa nr./24.05.2012 procedând la completarea referatului motivat cu explicații care nu sunt de natură să clarifice aspectele sesizate, precizând că în fapt obligațiile suplimentare de plată sunt determinate pe baza Anexei nr. 6. Numai că Anexa care nu este semnată de către părți, situație constatată și de către organele de inspecție fiscală abilitate, și la care nu se face referire în actele administrative emise și atacate. Iar referitor la solicitarea explicațiilor cu privire la activitatea economică aferentă perioadei fiscale 2007, întrucât potrivit raportului de inspecție fiscală atacat se constată o diferență de stoc la data de 31.12.2007 de lei, rezultată în urma comparării soldului scriptic la data de 31.12.2007 de lei cu stocul faptic la aceeași dată de lei, constatându-se o neconcordanță (..... lei), față de care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat.

Cât privește susținerile potrivit cu care Anexa nr.6 a fost transmisă poziționării odată cu Raportul de inspecție fiscală atacat, această situație nu este dovedită întrucât anexele nu sunt în mod concret specificate în raport (potrivit celor consemnate la Capitolul VIII-Anexe – pag.24).

Nici atașarea în copie la răspunsul dat prin Adresa nr./24.05.2012 a unei așa-zise situații cu facturile reprezentând contravaloarea materialelor de construcții pentru anul 2007, nesemnată, după cum însuși organul de inspecție fiscală susține, în condițiile date nu îmbracă forma unui document justificativ legal care să poată sta la baza măsurilor dispuse, acesta îmbrăcând uneori forma unor înscrisuri în unele cazuri, ilizibile.

În raport cu aceste neclarități, este de reținut și modul incomplet de a-și motiva cererea întreprinderea familială, aceasta sesizând cu privire la modul insuficient de a fi motivat prin actele administrative fiscale atacate natura cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, fără ca în fapt la rândul-i să motiveze suficient că aceste cheltuieli au o legătură directă și nemijlocită cu obiectul de activitate, respectiv sunt efectuate în interesul direct al activității.

Toate aceste inadvertențe, pun organele de revizuire în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei aflate în soluționare, obligațiile fiscale datorate urmând a fi stabilite în urma unei alte inspecții fiscale care să stabilească starea de fapt fiscală în raport cu aceste concluzii.

În consecință, măsura ce urmează a fi luată – **de desființare a actelor administrative fiscale cu privire la acest capăt de cerere, din Deciziile 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 nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012** - se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011:

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal în cazul fiecărui asociat, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis deciziile, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu ocazia acestei acțiuni, se va avea în vedere dispozițiile legale în materie – inclusiv cele citate anterior -, cu privire la:

- modul de cum au fost influențate obligațiile către bugetul statului în urma clarificării tuturor neconcordanțelor reținute potrivit prezentului capăt de cerere;

- obligativitatea aplicării unitare a prevederile legislației fiscale, în vederea stabilirii corectă a obligației fiscale datorate bugetului statului;

- examinarea stării de fapt, pe baza obținerii și utilizării tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petiționarului, avându-se în vedere toate circumstanțele edificatoare acestui caz, în limitele prevăzute de lege;

- examinarea în mod obiectiv a stării de fapt fiscale, în vederea îndrumării contribuabilului, pentru corectarea declarațiilor și a documentelor din prezenta speță, reținându-se sarcina acestuia de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale;

- necesitatea motivării noilor decizii de impunere pe bază de probe sau constatări proprii în urma verificării concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

- emiterea noilor acte administrative fiscale în condițiile prevederilor art.94, lit.e) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, republicată– cu modificările și completările ulterioare, cu privire la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; avînd în vedere obligația contribuabilului de a colabora la constatarea stărilor de fapt fiscale, de a da informații, și de a prezenta toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal (cf.art.106 din ordonanța mai sus precizată);

- respectarea Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilitede inspecția fiscală cu privire la înscrierea detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea conseciței fiscale, precum și încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

- cu ocazia reverificării va fi analizat, în vederea dispunerii măsurilor legale, modul de respectare a dispozițiilor Ordinului nr. 1.040 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 - emis de MINISTERUL

FINANTELOR PUBLICE, așa cum a fost citat în considerentele prezentei Decizii de soluționare.

D) Cu privire la obligațiile stabilite în sarcina petiționarei, în cuantum de lei, reprezentând obligații accesorii aferente impozitului pe venit pe anul 2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la legalitatea obligării la plată a accesoriilor în cuantumul contestat, în condițiile în care măsura dispusă cu privire la capătul de cerere privind obligația de plată principală a fost cea de desființare.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de 1..... lei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală (anexa nr.8), care repartizate pe asociați se prezintă astfel :

.....: lei

.....: lei

.....: lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012.

Soluția ce urmează a fi dată, se situează în condiții de interdependență cu cea dispusă la Cap.III, lit.C) al prezentei decizii, - de deființare a constatărilor din actul administrativ fiscal atacat în ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2007, - în condițiile prezentate anterior în mod analitic, astfel că soluția legală și în acest caz este cea **de desființare a acestui capăt de cerere, din Deciziile 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 nr./10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012**, cu privire și la accesoriile în cuantum de lei, lei și respectiv lei.

Această soluție se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr...../31.05.2011.

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Ceea ce este accesori urmează situația a ceea ce este principal – accesorium sequitur principalae – adagiul latin aplicat speței deduse judecării, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

Așa fiind, una din aplicațiile acestei reguli de principiu, o constituie competența autorității investite cu soluționarea unei cereri principale de a se pronunța și asupra cererii accesorii, care în atare condiții nu poate fi luată în considerare separat.

E) Cu privire la legalitatea modului de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată de natura impozitului pe venit în cuantum total de lei - aferente anului 2008

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman - prin Biroul de soluționare a contestațiilor -, este aceea dacă obligația fiscală în cuantumul contestat (aferentă perioadei fiscale 01.01.-31.12.2008), este corect stabilită și datorată, în condițiile în care petiționara sesizează faptul că în Raportul de inspecție fiscală constatările și concluziile sunt influențate prin trimiterea făcută la o anexă (anexa nr. ...) de care petiționara nu a luat act, nu este specificată la Cap.III – anexe al raportului emis și transmis petiționarei, astfel că lipsesc probe certe în acest sens; sesizând totodată cu privire la modul eronat de determinare a totalului cheltuielilor fără TVA, situație ce a influențat obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală.

În fapt, pe baza declarațiilor speciale privind veniturile realizate, depuse conform prevederilor art.83, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pe baza cărora a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică - Cod 204, conform aceluiași prevederi legale, Administrația Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere anuală pentru:

- d-na - înregistrată sub nr./13.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

- d-l - înregistrată sub nr./13.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în suma lei.

- d-na Amza Ioana - înregistrată sub nr./15.04.2009 - stabilind o pierdere fiscală în sumă lei.

Pentru anul 2008, veniturile înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți corespund cu cele menționate în Declarația specială privind veniturile realizate.

S-a mai reținut că cheltuielile declarate în Declarația specială privind veniturile realizate în suma de lei nu corespund cu cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de lei, prin înregistrarea în Registrul jurnal de încasări și plăți operațiunile privind încasările precum și cheltuielile, cu TVA.

Pe baza celor menționate, în urma verificării au rezultat următoarele sume în funcție de Declarația cod 204 privind veniturile realizate la nivel de asociație, fără TVA:

Venit brut: lei

Cheltuieli deductibile:..... lei

Venit net : lei

Pentru determinarea venitului net, organele de control au avut în vedere prevederile art.52 din OMFP 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către

persoanele fizice care au calitatea de contribuabil și prevederile art.48, pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal.

În urma verificării documentelor justificative, pentru anul fiscal 2008, s-a stabilit că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma de lei (anexa nr.10) astfel :

- cheltuieli personale în sumă de 2009 lei (articole menaj și produse alimentare conform: fact. nr./29.09.2008, nr./29.09.2008, bf. nr./29.09.2008, nr./28.08.2008 , nr./28.08.2008) cu nerespectarea prevederilor art.48, pct.4, lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin(2) lit. d) din OMFP nr.293/2006 pentru modificarea OMFP nr.1.714/2005, coroborat cu art.155 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, acestea fiind înregistrate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți numai pe baza de bon fiscal care depășesc suma de 100 lei Ron.

- Tv Plasmă în sumă de lei (fact. nr.) reprezentând o cheltuială efectuată în interes personal fără a respecta prevederile art.48, pct.4 lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cu care din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității.

- materiale de construcție (anexa nr - neprecizată) în sumă de lei nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile, deoarece contribuabilul a înregistrat întreaga suma, în condițiile similare specificate în cazul definitivării impozitului pe venit aferent anului fiscal 2007. În acest caz echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2008 suma de lei (3 luni x lei).

Cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2008 sunt în sumă de lei, la care s-a adăugat suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008, precum și lei - sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007, în conformitate cu prevederile art.24 alin. 11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal. Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2008 sunt în suma de lei.

Urmare a celor menționate mai sus s-au stabilit un venit net de lei căruia îi corespunde un impozit pe venit de lei repartizat pe asociați după cum urmează :

..... - lei;

..... - lei;

..... - lei.

Față de pierderea menționată în deciziile de impunere în sumă de lei s-a stabilit un venit net în sumă de lei, căruia îi corespunde un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de lei, ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în sumă de 0 lei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă de lei.

În contradicție cu constatările organelor de inspecție fiscală petiționara susține cele ce urmează :

1. Cheltuieli cu materiale de construcție în suma totală de lei, - din care aferente anului 2008 = lei -, cu trimitere ca și normă legală încălcată la art. 24, alin.3, lit d) din Legea nr.571/2003, față de care se arată că cuantumul sumei, așa cum este prezentat în raportul de inspecție fiscală, rezulta dintr-o anexă intitulată (anexa nr. ...) în care se face trimitere la niște materiale de construcții care lipsește cu desăvârșire, anexă care care nu este nici enumerată la Capitolul VIII-Anexe.

Se ia dreptul la deducere a unor cheltuieli la stabilirea venitului net, fără să se facă referiri concrete la ce achiziții de materiale se face trimitere, nefiind astfel

prezentate elemente concrete de identificare (denumirea furnizorului, data facturii de achiziție, valoarea materialelor, și mai ales indicarea concretă a serviciului sau a bunului achiziționat) ; susținând că fapta incriminată nu există și mai ales nu este probată în lipsa probelor certe, prin neprezentarea unor înscrisuri, nerespectându-se astfel prevederile art.65, alin 2, din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, în care se precizează că " organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii " .

Referitor la temeiul legal invocat în actul constatator, respectiv art.24, alin.3, lit d) din Codul Fiscal, se apreciază că legiuitorul face reglementări cu privire la regimul mijloacelor fixe și nu la deductibilitatea sau nedeductibilitatea unor cheltuieli, acestea fiind eventual reglementate de art.48 din Legea nr.571/2003, astfel că temeiul de drept invocat este cel puțin incomplet.

În concluzie, se solicită admiterea contestației în sensul că fapta nu există, actul administrativ nu cuprinde temeiul de drept și fapt (art.43, alin 2, lit e) și f) din OG nr.92/2003) iar conform art.65, alin 2 din același act normativ inspectorii fiscali nu prezintă probe care să le susțină constatările făcute și prin urmare cheltuielile cu materialele de construcție în sumă totală de lei - din care aferente anului 2008 = lei -, sunt cheltuieli deductibile la stabilirea venitului net pe cei trei ani.

2. - O altă categorie de cheltuieli, încadrate de organul fiscal ca și cheltuieli de uz personal, privește achiziția unor obiecte de inventar cum ar fi, TV plasmă în valoare de lei (achiziționat în anul 2008), și care se susține că sunt bunuri utilizate fie pentru executarea unor lucrări în regie proprie la spațiul comercial aparținând IF-ului iar TV se află la sediul contribuabilului, și prin urmare nu are legătură cu nevoile familiei. Prin urmare, se consideră că organul fiscal, la stabilirea relevanței stării fiscale, nu s-a bazat pe constatări complete, așa cum este prevăzut la art.5 din OG nr.92/2003, și nici nu a solicitat informații de la reprezentantul legal al asociației, așa cum este prevăzut la art.49 din actul normativ menționat mai sus, situație în care, pe baza considerentelor de fapt și de drept arătate, se solicită admiterea ca fiind cheltuieli destinate realizării de venituri, și astfel deductibile fiscal.

În sinteză, ca urmare a considerentelor de fapt și de drept invocate prin contestație, cheltuielile pe care petiționara le consideră deductibile fiscal, prezentate pe structură și perioade astfel:

2008

-chelt materiale de constr. =	..... lei
-chelt.ob. de inventa =	..... lei
Total	..... lei

3. Pierdere fiscală

Raportat la art.5 din OG nr.92/2003, organele fiscale, pe care le suspectează de rea credință, la stabilirea pierderii fiscale aferenta anului 2008, se apreciază că s-au făcut erori de calcul ale căror consecințe conduc la diminuarea artificială a pierderii fiscale de la suma corectă de lei la suma eronată (venit net) de lei, rezultând o diminuare nejustificată a pierderii fiscale cu suma de lei, eroare folosită de inspectorii fiscali la majorarea bazei impozabile pentru anul 2008 și implicit la stabilirea unui impozit pe venit necuvenit bugetului de stat.

Faptele sunt prezentate de către petiționară astfel:

În data de 13.04.2009, a fost depusă de către petentă declarația anuală cod 204, aferentă anului 2008, cuprinzând următoarele date:

-venit brut =	..... lei
-chelt deduct. =	..... lei
-pierdere fiscală =	..... lei

Din constatările din RIF nr...../09.04.2012, rezultă faptul că sumele de mai sus includ TVA, fapt recunoscut și de reprezentantul IF-ului, faptă fiind de altfel sancționată contravențional.

Conform celor menționate, inspectorii fiscali stabilesc veniturile, cheltuielile și rezultatul financiar, fără TVA după cum urmează (pag.12 din RIF):

-venit brut = lei
-chelt deduct. = lei
-venit net = lei

În urma refacerii calculelor prezentate mai sus, autoarea cererii sesizează că sumele fără TVA, stabilite în urma inspecției fiscale, sunt determinate eronat:

-dacă venitul fără TVA în sumă de lei este calculat corect, în schimb cheltuiala fără TVA în sumă de lei este calculată eronat.

- suma corectă reprezentând cheltuieli deductibile este de lei (..... lei x 19/119= lei; lei - lei = lei), rezultând astfel o diferență de lei. Prin urmare, organele fiscale stabilesc după extragerea TVA-ului din venituri și cheltuieli un venit net și nu tot pierdere așa cum a prezentat mai sus.

- Decide că pierderea fiscală luată în calcul la definitivarea calculului pentru anul 2008 este de lei (..... lei - lei = lei), față de venitul net stabilit în mod eronat de către inspectorii fiscali de lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile legale ce urmează a fi citate:

* LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal – publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 23 decembrie 2003 – cu modificările și completările ulterioare, ART. 24 al.(1), al. (2), lit.a), b), c), al.(3), lit.a), lit.d), al.(11), lit.a), lit.c), ART. 48, al.(1), al.(2), lit.a), al. (4), lit.a), lit.c), al. (8), al. (9) , a;a cum au fost citate la.Cap.III, pct.C al prezentei decizii de soluționare.

* O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare – art.5, alin.1, art.7, alin.2-4, art.65, alin.1-2, art.94, alin.3, lit.b, art.105, alin.1, art.109, alin.1, art.216, alin3, alin.3¹, art.218, alin.1-3, așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

* ORDINUL nr. 149 din 10 mai 2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere - emis de MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR și publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 344 din 21 mai 2007- pct.4.2., 4.3., așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

* Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011 – pct.11.5., 11.6., 11.7., așa cum au fost citate la Cap.III, pct.A. al prezentei decizii de soluționare.

Față de prevederile legale incidente și din analiza documentelor care constituie dosarul contestației, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de fapt potrivit cu care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina întreprinderii familiale contestatoare obligațiile fiscale în cuantumul contestat, reținându-se următoarele inadvertențe:

- trimiterile făcute de organele de inspecție fiscală la o anexă inexistentă, precizată atât în Raportul de inspecție fiscală cât și în Deciziile de impunere nr...../10.04.2012 , nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012 – și intitulată anexa nr. ... - în

cazul sumei de lei, reprezentând materiale de construcții, pune organele de revizuire în imposibilitatea analizării pe fondul cauzei a acestor constatări sub aspectul legalității modului cum au fost influanțate obligațiile fiscale datorate bugetului statului.

- potrivit Referatului privind propunerile de soluționare nr./11.05.2012 suma de lei se regăsește determinată printr-o altă anexă – și anume anexa nr.10, nesemnată de către părți -, în care nu se consemnează nici o sumă cu referire la cheltuieli reprezentând materiale de construcții;

- prin Raportul de inspecție fiscală atacat, la Capitolul IV – Definitivarea impozitului pe venit aferent anului 2008, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli în cuantum de lei care ar reprezenta articole de menaj și produse alimentare, specificându-se în acest sens un număr de 4 facturi și un bon fiscal iar în anexa nr.10 – nesemnată de către părți - se face trimitere la un număr de 5 facturi fiscale, și 1 bon fiscal care totalizează lei.

- în actele administrative fiscale atacate se face trimitere la ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 28 din 25 martie 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și ORDINUL nr. 1.714 din 14 noiembrie 2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora coroborat cu ART. 155 (1) din Codul fiscal, fără a se specifica în clar care sunt documentele emise cu încălcarea acestor dispoziții legale, și în ce constau consecințele fiscale, în condițiile în care ART. 155 (1) din Codul fiscal face referire la „persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emita o factura către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emita o factura către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.,,

- sesizează cu privire la erori de calcul în ceea ce privește stabilirea și scăderea taxei pe valoarea adăugată din totalul cheltuielilor deductibile aferente anului fiscal 2008 – în condițiile în care și contestatoarea în mod eronat a procedat la înregistrarea costului mărfii inclusiv TVA -, organele de soluționare nu se pot pronunța, întrucât din actele administrative atacate nu rezultă procedura de calcul.

În această situație organele de soluționare a cererii au solicitat clarificări cu privire la aspectele reținute potrivit Adresei nr...../16.05.2012, organele fiscale abilitate prin Adresa nr. /24.05.2012 procedând la completarea referatului motivat cu explicații care nu sunt de natură să clarifice aspectele sesizate, precizând că în fapt obligațiile suplimentare de plată – așa cum au fost influențate de cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile - au fost determinate în mod similar cu cele aferente anului fiscal 2007, pe baza enumerării facturilor. Numai că această explicație este insuficientă, și nu poate conduce la verificarea fondului cauzei.

Cât privește modul de stabilire a totalului cheltuielilor deductibile fără TVA, organele de inspecție fiscală susțin că au procedat la extragerea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 15,966% aplicată asupra sumei totale de lei , rezultând astfel valoarea cheltuielilor fără TVA de lei. Se menține astfel eroarea consemnată în raportul de inspecție fiscală, întrucât prin această metodă de calcul, valoarea exactă a cheltuielilor este delei, situație în care rezultatele fiscale au fost eronat stabilite, fiind influențate cu diferența delei (.....lei -lei). Este de reținut însă și faptul că procedura și condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de dispozițiilor ART. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare numai pe baza unor documente – facturi - care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5). În aceste condiții, nu poate fi acceptată procedura potrivit cu care s-a aplicat la totalul sumei reprezentând cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2008 cota de 15,966%.

Mai mult, organele de inspecție fiscală își asumă eroarea, motivată volumului mare de lucrări, prin care a omis atașarea situațiilor privind materialele de construcție pe anii 2007-2008 cu privire la investiții. Numai că aceste anexe constituie parte integrantă din actul administrativ fiscal atacat.

În raport cu aceste neclarități, este de reținut și modul incomplet de a-și motiva cererea întreprinderea familială, aceasta sesizând cu privire la modul insuficient de a fi motivat - prin actele administrative fiscale atacate - natura cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, fără ca în fapt la rândul-i să motiveze suficient că aceste chltuieli au o legătură directă și nemijlocită cu obiectul de activitate, respectiv sunt efectuate în interesul direct al activității.

Toate aceste inadvertențe, pun organele de revizuire în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei aflate în soluționare, obligațiile fiscale datorate urmând a fi stabilite în urma unei alte inspecții fiscale care să stabilească starea de fapt fiscală în raport cu aceste concluzii.

În consecință, măsura ce urmează a fi luată – **de desființare a actelor administrative fiscale cu privire la acest capăt de cerere, din Deciziile 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 nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012** - se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011:

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal în cazul fiecărui asociat, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis deciziile, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.

11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu ocazia acestei acțiuni, se va avea în vedere dispozițiile legale în materie – inclusiv cele citate anterior -, având în vedere obiectivele așa cum au fost specificate la Cap.III, pct.C, al prezentei decizii de soluționare.

F) Cu privire la obligațiile stabilite în sarcina petiționarei, în cuantum de 1.228 lei, reprezentând obligații accesorii aferente impozitului pe venit pe anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la legalitatea obligării la plată a accesoriilor în cuantumul contestat, în condițiile în care măsura dispusă cu privire la capătul de cerere privind obligația de plată principală a fost cea de desființare.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de 1.895 lei au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de 1.228 lei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală (anexa nr.8), care repartizate pe asociați se prezintă astfel :

..... : lei

..... : lei

..... : lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012.

Soluția ce urmează a fi dată, se situează în condiții de interdependență cu cea dispusă la Cap.III, lit.D) al prezentei decizii, - de desființare a constatărilor din actul administrativ fiscal atacat în ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2008, - în condițiile prezentate anterior în mod analitic, astfel că soluția legală și în acest caz este cea de **desființare a acestui capăt de cerere, din Deciziile 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 nr./10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, cu privire și la accesoriile în cuantum de lei, lei și respectiv lei.**

Această soluție se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011.

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului

nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Ceea ce este accesorii urmează situația a ceea ce este principal – accesoriu sequitur principalae – adagiul latin aplicat speței deduse judecării, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

Așa fiind, una din aplicațiile acestei reguli de principiu, o constituie competența autorității investite cu soluționarea unei cereri principale de a se pronunța și asupra cererii accesorii, care în atare condiții nu poate fi luată în considerare separat.

G) Cu privire la legalitatea modului de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată de natura impozitului pe venit în cuantum total de lei - aferente anului 2010, așa cum au fost influențate și de pierderea fiscală recalculată, aferentă anului fiscal 2009

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman - prin Biroul de soluționare a contestațiilor -, este aceea dacă obligația fiscală în cuantumul contestat (aferentă perioadei fiscale 01.01.-31.12.2010), este corect stabilită și datorată, în condițiile în care petiționara sesizează faptul că în Raportul de inspecție fiscală constatările și concluziile sunt influențate prin trimiterea făcută la o anexă (anexa nr. ...) de care petiționara nu a luat act, nu este specificată la Cap.III – anexe al raportului emis și transmis petiționarei, astfel că lipsesc probe certe în acest sens; sesizând totodată cu privire la modul eronat de determinare a totalului cheltuielilor fără TVA, situație ce a influențat obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală.

G.1. Referitor la definitivarea impozitului pe venit pe anul 2009

În fapt, pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, potrivit declarațiilor speciale privind veniturile realizate, depuse conform prevederilor art.83, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pe baza cărora a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică - Cod 204 :

Venit brut: lei
Cheltuieli deductibile:lei
Pierdere fiscală:lei

Conform aceluiași prevederi legale, Administrația Finanțelor Publice a emis Decizii de impunere anuală pentru:

- Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr. /28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă delei.

- - Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr..... /28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă de lei.

- Amza Ioana - Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr.34302100923606/28.04.2010 stabilind o pierdere fiscală în sumă delei.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și declarat în declarația cod 204 operațiunile privind încasările și cheltuielile, cu TVA; faptă apreciată a constitui contravenție prevăzută la art. 41, pct.2 din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității, sancționată contravențional cu amendă, conform art.42, alin.1 din Legea 82/1991, republicată, Legea

contabilității. Conform celor menționate, în urma verificării s-au stabilit următoarele sume în - funcție de Declarația cod 204 privind veniturile realizate la nivel de asociație, fără TVA :

- Venit brut:lei
- Cheltuieli deductibile:..... lei
- Pierdere fiscală:lei

Pentru determinarea venitului net, organele de control au avut în vedere prevederile art.52 din OMFP 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil și prevederile art 48 pct.4 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul Fiscal.

Din verificarea documentelor justificative, pentru anul fiscal 2009, s-a reținut că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă delei (anexa nr.12) astfel :

- materiale de construcții în sumă delei (conform facturilor specificate în raportul de inspecție fiscală în nr. de 20) fiind înregistrată întreaga sumă, fără a se ține seama de prevederile art.24 alin 3 lit d) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul fiscal, contribuabilul având drept de deducere la amortizare fiscală a bunurilor achiziționate începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. În conformitate cu prevederile art. 48, alin4, lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibilă această cheltuială, trebuiau respectate regulile privind amortizarea prevăzută la Titlul II din lege, după caz, respectiv , art. 24, alin.3, lit.d) (sunt de asemenea considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix). În acest caz echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul amortizării rezultând ca amortizare fiscală aferentă anului 2010 suma de lei.

- anvelope auto în suma de lei pentru un autoturism care nu se află în patrimoniul IF ci în patrimoniul personal al domnului, nerespectându-se astfel prevederile art.48 pct.4 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, din venitul brut realizat admițându-se la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și să fie efectuate în interesul direct al activității.

- polizor (2 buc.) în sumă de lei, prin nerespectarea de asemenea prevederilor art.48 pct.4 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- produse alimentare în sumă de lei (fact. nr...../21.01.2009) nu au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile deoarece nu respectă prevederile art.48 pct.4 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile totale stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 au fost determinate la nivelul sumei de lei.

Iar la totalul cheltuielilor deductibile stabilite în sumă de lei s-a adăugat suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008 precum și lei, sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007, în conformitate cu prevederile art.24 alin. 11, lit a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal.

Cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2009 rezultând a fi în sumă de lei.

Urmare a celor menționate mai sus s-au stabilit următoarele :

- Venit fără TVA: lei
- Chelt. fără TVA: lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal: lei
- Cheltuieli stabilite (7-9): lei
- Drept deducere amortizare: lei
- Cheltuieli totale stabilite de inspecția fiscală : lei
- Pierdere fiscală (12-5): lei

Astfel, pierderea fiscală declarată prin Declarația specială privind veniturile realizate pentru anul 2009 în sumă de lei a fost diminuată în acest sens cu suma de lei în urma inspecției fiscale, astfel încât la sfârșitul anului 2009 a rezultat o pierdere fiscală în sumă de lei ce se va reportată conform art..... alin.3 (pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă și din activități agricole se reportează și completează cu veniturile obținute din aceeași sursă de venit în următorii 5 ani fiscali) și alin.4 lit. a) (reportul se efectuează cronologic în următorii 5 ani fiscali) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În contradicție cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, petiționara prin cererea depusă sesizează cu privire la modul eronat determinare a pierderii fiscale aferente anului 2009, aducând în susținere următoarele :

- cheltuielile cu materialele de construcții aferente anului fiscal 2009 – în cuantum de lei – determinate pe baza aceleiași anexe - anexa nr. ... - inexistentă, și ca atare nespecificată în Capitolul VIII – Anexe al Raportului de inspecție fiscală atacat.

- sesizează asupra modului eronat de determinare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă totalului cheltuielilor, întrucât acestea au fost înregistrate inclusiv TVA:

- conform calculelor petiționarei:
..... lei x 15,966% = lei (TVA aferent)
..... lei - lei = lei (total cheltuieli fără TVA)
- conform celor stabilite de organele fiscale: lei (total cheltuieli fără TVA)

În această situație, pierderea fiscală recalculată după deducerea taxei, se reduce:

- potrivit calculelor petentei: de la lei (cf. Declarației Cod 204) la lei (..... lei-venituri – lei-cheltuieli deductibile)

- conform celor stabilite de organele fiscale: de la lei (cf. Declarației Cod 204) la lei (..... lei-venituri – lei-cheltuieli deductibile)

G.2. Referitor la definitivarea impozitului pe venit pe anul 2010

În fapt, pe baza constatărilor organelor de inspecție fiscală rezultă că a fost depusă Declarația anuală de venit pentru asocierile fără personalitate juridică cod 204, conform prevederilor art.83,alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sub nr.1.990, pentru următoarele sume:

- Venit brut: lei
- Cheltuieli deductibile : lei
- Venit net : lei

Potrivit cu aceasta, Administrația Finanțelor Publice Turnu Magurele a emis:

- pentru d-na Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă delei cu un impozit pe venit calculat în suma delei.

- pentru d-l Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă de lei cu un impozit pe venit calculat în sumă delei.

- pentru d-na Decizia de impunere anuală înregistrată sub nr./26.04.2011 stabilind un venit anual impozabil în sumă de lei, cu un impozit pe venit calculat în sumă delei.

În urma inspecției fiscale privind verificarea generală s-a constatat că petiționara a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți - și declarat în declarația cod 204 - operațiunile privind încasările precum și cheltuielile, cu TVA; faptă apreciată a constitui contravenție prevăzută la art. 41, pct.2, lit.b) din Legea 82/1991, republicată, Legea contabilității.

Din verificarea documentelor justificative și a Registrului jurnal de încasări și plăți pentru anul fiscal 2010, se stabilește că contribuabilul nu a înregistrat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile totale în urma inspecției fiscale fiind în sumă de lei.

La totalul cheltuielilor deductibile stabilite în sumă de lei s-a adăugat suma de lei reprezentând calculul amortizării efectuat de organul fiscal pentru anul 2008,lei sumă aferentă aceluiași calcul pentru anul 2007 precum și lei suma aferentă anului 2009, în conformitate cu prevederile art.24 alin 11 lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare privind Codul Fiscal.

Prin urmare cheltuielile totale deductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru anul 2010 sunt în suma delei.

Față de pierderea luată în calcul de Administrația Finanțelor Publice, la emiterea deciziilor de impunere în sumă totală delei (pentru cei trei asociați), organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală provenind din anul 2009 în sumă delei, care, în conformitate cu prevederile art..... alin(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta se raportează pentru anul 2010.

Urmare a celor menționate mai sus, s-au stabilit următoarele :

- Venituri totale:	..... lei
- Cheltuieli totale declarate:	..... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal:	-
- Drept deducere amortizare:	..... lei
- Pierdere stabilită în anul 2009:	..... lei
- Cheltuieli deductibile stabilite în urma inspecției:	.....lei
- Venit net impozabil stabilit de insp.fisc.:	.....lei
- Impozit 16 %:	.....lei
- Impozit evidențiat în deciziile de impunere anuale:	.....lei
- Impozit de plată:	.....lei

Repartizarea impozitului pe asociați se prezintă astfel:

..... - lei
..... - lei
..... - lei

Prin urmare, în urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în suma delei ce reprezintă diferența dintre impozitul pe venit stabilit prin Deciziile de impunere anuale în suma delei și impozitul pe venit stabilit de organul de inspecție fiscală în sumă delei.

În contradicție cu punctul de vedere privind modalitatea de determinare a obligațiilor suplimentare de plată privind impozitul pe venit aferent anului fiscal 2010,

petiționara sesizează cu privire la influențele negative ca urmare a stabilirii eronate a pierderii fiscale aferente anului 2009, cu efect asupra venitului net impozabil aferent anului 2010 și implicit asupra impozitului pe venit.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile legale așa cum au fost citate la Cap.III, Pct.E. din prezenta Decizie de soluționare, spețele fiind similare.

Față de prevederile legale incidente și din analiza documentelor care constituie dosarul contestației, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de fapt potrivit cu care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina întreprinderii familiale contestatoare obligațiile fiscale în cuantumul contestat, reținându-se următoarele inadvertențe:

- trimiterile făcute de organele de inspecție fiscală la anexa nr.12 desemnată de către părți, precizată în Raportul de inspecție fiscală dar nu și în Deciziile de impunere nr...../10.04.2012 , nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012 - în cazul sumei delei, reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, a căror adiție nu se corelează cu totalul sumei înscrise în raport, pun organele de revizuire în imposibilitatea analizării pe fondul cauzei a acestor constatări sub aspectul legalității modului cum au fost influanțate obligațiile fiscale datorate bugetului statului, cu atât mai mult cu cât despre aceste cheltuieli nu se face referire în Deciziile de impunere atacate, la arătarea motivului de fapt.

- sesizând cu privire la erori de calcul în ceea ce privește modul de stabilire și deducere a taxei pe valoarea adăugată din totalul cheltuielilor deductibile aferente anului fiscal 2009 – în condițiile în care și contestatoarea în mod eronat a procedat la înregistrarea costului mărfii inclusiv TVA -, organele de soluționare nu se pot pronunța, întrucât din actele administrative atacate nu rezultă procedura de calcul.

În această situație organele de soluționare a cererii au solicitat clarificări cu privire la aspectele reținute potrivit Adresei nr...../16.05.2012, organele fiscale abilitate prin Adresa nr..... /24.05.2012 procedând la completarea referatului motivat acceptând ca fiind corectă sesizarea petiționarei în sensul că , cităm:

Organele de inspecție fiscală, dintr-o eroare materială au calculat greșit cheltuielile fără TVA, acestea fiind în sumă de lei și nu delei, rezultând o diferență calculată în plus în sumă de lei, reprezentând cheltuieli deductibile la care contribuabilul are dreptul și care nu au fost luate în calcul de inspecția fiscală.

Este de reținut însă și faptul că procedura și condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de dispozițiilor ART. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare numai pe baza unor documente – facturi - care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5). În aceste condiții, nu poate fi acceptată procedura potrivit cu care s-a aplicat la totalul sumei reprezentând cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2008 a cotei de 15,966%. Mai mult, organele de inspecție fiscală își asumă eroarea, motivată volumului mare de lucrări, prin care a omis atașarea situațiilor privind materialele de construcție pe anii 2007-2008 cu privire la investiții. Numai că aceste anexe constituie parte integrantă din actele administrative fiscale atacate.

În raport cu aceste neclarități, este de reținut și modul incomplet de a-și motiva cererea întreprinderea familială, aceasta sesizând cu privire la procedura insuficientă de a fi motivată prin actele administrative fiscale atacate, natura cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, fără ca în fapt la rândul ei să motiveze suficient că aceste cheltuieli au o legătură directă și nemijlocită cu obiectul de activitate, respectiv sunt efectuate în interesul direct al activității.

Cât privește solicitarea explicațiilor cu privire la clarificarea faptului că a fost preluată nejustificat, la stabilirea obligațiilor fiscale, pierderea fiscală aferentă anului 2009 în cuantum de lei, față delei, determinată – și aceasta în mod eronat -, de însăși inspecția fiscală, practic nu se dau explicații.

În ceea ce privește explicațiile cerute cu privire la lămurirea faptului că deși petiționara a fost sancționată contravențional întrucât a înregistrat atât veniturile cât și cheltuielile inclusiv TVA, la stabilirea obligațiilor de plată organele de inspecție fiscală iau la rândul-le atât veniturile cât și cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată inclusă, răspunsul acestora este că s-a datorat unor erori cu privire la modul de concepere al raportului de inspecție fiscală.

Toate aceste inadvertențe, pun organele de revizuire în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei aflate în soluționare, obligațiile fiscale datorate urmând a fi stabilite în urma unei alte inspecții fiscale care să stabilească starea de fapt fiscală în raport cu aceste concluzii.

În consecință, măsura ce urmează a fi luată – **de desființare a actelor administrative fiscale cu privire la acest capăt de cerere, din Deciziile 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 nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012** - se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr.3...../31.05.2011:

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

- - Decizia de impunere nr...../10.04.2012 – diferență de impozit pe venit lei;

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal în cazul fiecărui asociat, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis deciziile, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu ocazia acestei acțiuni, se vor avea în vedere dispozițiile legale în materie – inclusiv cele citate anterior -, pe baza obiectivelor așa cum au fost specificate la Cap.III, pct.C,E, al prezentei decizii de soluționare.

H) Cu privire la obligațiile stabilite în sarcina petiționarei, în cuantum delei, reprezentând obligații accesorii aferente impozitului pe venit pe anul 2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Teleorman este legal investită a se pronunța cu privire la legalitatea obligării la plată a accesoriilor în cuantumul

contestat, în condițiile în care măsura dispusă cu privire la capătul de cerere privind obligația de plată principală a fost cea de desființare.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă delei au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă delei, în conformitate cu prevederile art..... și (1) din O.G.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală (anexa nr.8), care repartizate pe asociați se prezintă astfel :

.....: lei

.....: lei

.....: lei

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OMEF nr.149/10.05.2007 s-a stabilit ca organul de inspecție fiscală să procedeze la emiterea Deciziei de impunere nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012.

Soluția ce urmează a fi dată, se situează în condiții de interdependență cu cea dispusă la Cap.III, lit.G) al prezentei decizii, - de desființare a constatărilor din actul administrativ fiscal atacat în ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2010, - în condițiile prezentate anterior în mod analitic, astfel că soluția legală și în acest caz este cea **de desființare a acestui capăt de cerere, din Deciziile 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 nr./10.04.2012, nr...../10.04.2012, nr...../10.04.2012, cu privire și la accesoriile în cuantum de lei, lei și respectiv lei.**

Această soluție se bazează pe dispozițiile art. 216, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală - publicată în M.O. nr. 513 din 31 iulie 2007 – cu modificările și completările ulterioare, precum și pe dispozițiile pct. 11.5. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală și publicat în M. Of. nr./31.05.2011.

În această situație, urmează să se încheie în termen legal un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, potrivit celor stipulate la art.216, alin.(3¹) și art.218, alin.(3) din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Ceea ce este accesorii urmează situația a ceea ce este principal – accesoriu sequitur principalae – adagiu latin aplicat speței deduse judecătii, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

Așa fiind, una din aplicațiile acestei reguli de principiu, o constituie competența autorității investite cu soluționarea unei cereri principale de a se pronunța și asupra cererii accesorii, care în atare condiții nu poate fi luată în considerare separat.

* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G.

nr.109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, directorul executiv al Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman

DECIDE :

Art. 1. Se desființează actele administrative fiscale atacate, prin care se stabilesc obligații fiscale de plată suplimentare în cuantum total de lei, după cum urmează:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr...../10.04.2012:

- lei reprezentând TVA;
- lei reprezentând accesorii TVA.
- cu privire la impozitul pe venit:

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

- 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 nr...../10.04.2012 – emisă pentru asociatul

- lei – impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei – accesorii aferente.
- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- lei – accesorii aferente.

situație în care urmează să se încheie în termen legal noi acte administrative fiscale, care vor avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, cu respectarea

prevederilor art.216, alin.(3¹), art.218, din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.6. al Ordinului nr.2137 din 25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Art.2. Decizia poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art.3. Prezenta a fost redactată în 5 (cinci) exemplare, egal valabile, comunicate celor interesați.

Art.4. Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

DIRECTOR EXECUTIV