

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE

Compartimentul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 2

privind soluționarea contestației formulată de **dl.** , înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. , precizat la solicitarea organului de soluționare, prin adresa nr. , îl constituie Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. prin care organele de inspecție au stabilit în sarcina contestatorului suma de **lei** reprezentând diferențe de impozit pe venit aferente anilor 2002 – 2005 împreună cu dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.177(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.175 și art.179 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Compartimentul Soluționare Contestații, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice , este legal investit cu soluționarea contestației.

I. Dl. x contestă Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. , emise în baza Raportului de inspecție fiscală cu același număr, de Administrația Finanțelor Publice a municipiului , pentru suma de **lei** reprezentând diferențe de impozit pe venit aferente anilor 2002 – 2005 împreună cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, respectiv cheltuielile nedeductibile cu energia electrică și convorbiri telefonice.

În motivarea contestației, referitor la obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru veniturile realizate în anii 2002 - 2005 petentul, prin contestația înregistrată la A.F.P. sub nr. , precum și prin adresa în complectare înregistrată la același organ fiscal sub nr. susține că:

- motivul invocat de organul de control, respectiv “ stabilirea eronată a cheltuielilor deductibile aferente venitului realizat “ pentru anii 2002 – 2005 a fost reținut greșit, deoarece activitatea se desfășoară într-un imobil pentru care a fost încheiat un contract de comodat cu proprietarul acestuia, în data de 01.11.2000, prin care s-a obligat să achite contravaloarea cheltuielilor cu întreținerea spațiului;

- proprietarul imobilului a dat, de asemenea, o declarație notarială, prin care și-a exprimat acordul ca în spațiul deținut de acesta să ființeze Cabinetului medical stomatologic – dr.;

- sumele neacceptate la deducere din veniturile realizate, de către organele de control, reprezintă cheltuieli minime obligatorii pentru desfășurarea activității (energia electrică și telefonul), corect înregistrate în contabilitate și deci deductibile ;

- organele de control nu au solicitat acte doveditoare pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, iar discuția finală NU a avut loc.

Contestatorul depune în copie contractul de comodat, declarația notarială din data de 30.01.2001, precum și documente de plată ale utilităților, aferente imobilului în care se desfășoară activitatea.

II. Prin cele patru Decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. , emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție au stabilit în sarcina contestatorului suma de **lei** astfel:

- lei - I.V.G. 2002
- lei – dobânzi diferență I.V.G. 2002
- lei – penalități diferență I.V.G. 2002
- lei - I.V.G. 2003
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2003
- lei - penalități diferență I.V.G. 2003
- lei - I.V.G. 2004
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2004
- lei - I.V.G. 2005

La motivele de fapt s-a menționat:“*stabilirea eronată a cheltuielilor deductibile aferente venitului realizat în anul*” : 2002, 2003, 2004, respectiv 2005

La temeiul de drept s-a înscris doar:

- pentru anul 2002: H.G 1066/1999 articol 16, punct 2, litera a) alineat 2, fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.

- pentru anul 2003: O.G. 7/2001, articol 16 litera g), alineat 4 și art.10,alin. 1, lit. b) , fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.

- pentru anul 2004: H.G.44/2004 articol 49, punct 53, litera a), alineat 2 fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.

- pentru anul 2005: H.G.44/2004 articol 49, punct 53, litera a), alineat 2 fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege

Pentru accesoriile aferente obligațiilor principale nu s-au menționat motivele de fapt și temeiul de drept.

III. Luând în considerare cele consemnate în Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. și în Raportul de inspecție fiscală nr. , emise de Administrația Finanțelor Publice a municipiului , motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente speței, se reține:

1. Referitor la diferențele de impozit pe venit și accesorii pentru perioada 2002 – 2005 , cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice , prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a analizat realitatea cheltuielilor efectuate, respectiv dacă sunt aferente veniturilor realizate sau nu.

În urma unei inspecții fiscale, a fost stabilită în sarcina contestatorului suma de **lei** reprezentând, așa cum au fost înscrise în cele patru decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. :

- lei - I.V.G. 2002
- lei – dobânzi diferență I.V.G. 2002
- lei – penalități diferență I.V.G. 2002
- lei - I.V.G. 2003
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2003
- lei - penalități diferență I.V.G. 2003
- lei - I.V.G. 2004
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2004
- lei - I.V.G. 2005

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală în baza căruia s-au emis cele patru decizii de impunere, organul de inspecție fiscală a stabilit că, în perioada 2001 – 2005, **dl. x** nu avea dreptul să deducă din veniturile realizate, cheltuielile cu energia electrică și convorbirile telefonice efectuate, deoarece au fost achitate de către d-na .

Organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli - contravaloare energie electrică și convorbiri telefonice - sunt nedeductibile, invocând următoarele prevederi legale:

- pentru anul 2002: H.G 1066/1999 articol 16, punct 2, litera a) alineat 2, fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.
- pentru anul 2003: O.G. 7/2001, art.10, alin. 1, lit. b) , fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.
- pentru anul 2004: H.G.44/2004 articol 49, punct 53, litera a), alineat 2 fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.
- pentru anul 2005: H.G.44/2004 articol 49, punct 53, litera a), alineat 2 fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.

Textele de lege din actele normative invocate de organele de inspecție sunt:

- pentru anul **2001 și 2002**: H.G 1066/1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, referitor la articol 16, punct 2, litera a) alineat 2

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

a) Să fie efectuate în interesul direct al activității;”

- pentru anul **2003**: O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, art.10, alin. 1, lit. b):

“ (1) În vederea determinării venitului net ca diferența între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica următoarele reguli(...)

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;"

- pentru anul **2004 și 2005**, H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la art.49 punctul 53, litera a), alineat 2:

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;"

Având în vedere cele prezentate anterior și din cele menționate de contestator, precum că organele de control nu au solicitat acte doveditoare pentru spațiul în care se desfășoară activitatea și că discuția finală nu a avut loc, se reține că organul de inspecție fiscală nu a analizat și verificat realitatea operațiunilor înregistrate.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală nu se precizează că **dl. x** i desfășoară activitatea într-un spațiu în care, printr-un act notarial, proprietarul, respectiv soția acestuia, consimte să funcționeze Cabinetului medical stomatologic – dr., că există un Contract de comodat încheiat cu același obiect, că această locație este diferită de cea de domiciliu, iar organul de inspecție fiscală nu a analizat care au fost motivele pentru care **dl. x a** înregistrat cheltuielile în cauză.

În cele patru decizii de impunere emise în baza Raportului de inspecție fiscală la motivele de fapt s-a menționat: "*stabilirea eronată a cheltuielilor deductibile aferente venitului realizat în anul*" și la temeiul de drept s-a înscris doar actul normativ articolul, punctul, alineatul, fără ca încadrarea faptei constatate să fie motivată cu text de lege.

Pentru accesoriile aferente obligațiilor principale nu s-au menționat motivele de fapt și temeiul de drept.

In drept, la art. 92 (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

"Inspecția fiscală are următoarele atribuții

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

Conform textului de lege invocat mai sus, organul de inspecție fiscală avea obligația de a investiga toate actele și faptele rezultate din activitatea **d-lui. X** , astfel încât să se stabilească dacă cheltuielile înregistrate pentru energia electrică și convorbirile telefonice au fost efectuate cu ocazia desfășurării activității la Cabinetului medical stomatologic – dr. , raportat la locul de desfășurare a activităților aducătoare de venit, sau dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate doar cu scopul diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Mai mult, potrivit art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare "*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale*

și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Față de cele reținute, având în vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează că “(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”, capitolul “Impozitul pe veniturile din activități independente” din raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-au emis deciziile de impunere, va fi desființat, urmând a se reface controlul de către o alta echipă, pe aceeași perioadă, conform celor reținute în conținutul prezentei decizii, în termen de 30 de zile de la data prezentei.

2. Referitor la actele administrative fiscale emise pentru stabilirea diferențelor de impozit pe venit și accesorii pentru perioada 2002 – 2005, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice , prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organul fiscal nu a aplicat corect prevederile legale pentru situația în care se constată diferențe de venituri supuse impunerii în cazul persoanelor fizice.

În fapt, în urma inspecției fiscale, a fost stabilită în sarcina contestatorului suma de **lei** reprezentând, așa cum au fost înscrise în cele patru decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.:

- lei - I.V.G. 2002
- lei – dobânzi diferență I.V.G. 2002
- lei – penalități diferență I.V.G. 2002
- lei - I.V.G. 2003
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2003
- lei - penalități diferență I.V.G. 2003
- lei - I.V.G. 2004
- lei - dobânzi diferență I.V.G. 2004
- lei - I.V.G. 2005

Organele de inspecție ale Administrației Finanțelor Publice a municipiului au emis, completând manual patru Decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru anii 2002, 2003, 2004 și 2005, pe formularul aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. **1.378/2005**.

Conform art. 9 din O.M.F.P. nr. 972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" : „la data publicării prezentului ordin **se abrogă** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. **1.378/2005** pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 865 din 26 septembrie 2005”.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, la art. 87, (devenit art. 88 prin noua numerotare dată de Legea nr. 210/2005, publicată în M.O. nr. 580/05.07.2005), prevede:

“ Stabilirea obligațiilor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.(...)

Totodată, O.G.nr.7/2001 privind impozitul pe venit, în secțiunea a 3-a- *Determinarea impozitului pe venitul anual global*, prevede la art. 65:

*(2) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pentru anul precedent și emite o **decizie de impunere** în intervalul stabilit anual prin ordin al ministrului finanțelor publice. (...)*

*(4) Organul fiscal va emite **o nouă decizie de impunere** în cazul în care apar **elemente care conduc la modificarea impozitului datorat.***

H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, referitor la aplicarea prevederilor art. 67 din Ordonanță, specifică:

1. Decizia de impunere anuală se stabilește, în baza documentelor necesare, de către organul fiscal care va efectua globalizarea, respectiv de organul fiscal în a cărui raza teritorială contribuabilul își are domiciliul.(...)

6. În situația în care organul fiscal competent constată diferențe de venituri supuse globalizării, se va emite o noua decizie de impunere anuală prin care se stabilesc diferențe de impozite de plată, situație în care majorările de întârziere și penalitățile de întârziere se vor calcula de la termenul de plată stabilit în decizia de impunere inițială comunicată.”

Aceleași prevederi sunt menținute și în H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

181. “În situația în care organul fiscal competent constată diferențe de venituri supuse impunerii, se va emite o noua decizie de impunere anuală prin care se stabilesc obligațiile fiscale, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Având în vedere cele susmenționate cu privire la actele administrative ce se încheie în urma inspecției fiscale efectuate pentru veniturile realizate de persoane fizice și modul de întocmire a acestora, precum și prevederile art.183(5) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare privind Codul de procedură fiscală, care precizează: *“Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”, organul de soluționare a contestațiilor nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, ci va face aplicarea prevederilor art.186 "Soluții asupra contestației" alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:*

"(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." și va desființa deciziile de impunere contestate,

urmând ca, în termen de 30 de zile de la data prezentei decizii, constatările din raportul de inspecție fiscală să fie valorificate prin **decizie de impunere anuală**, conform celor reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.6, art. 92 (2), art. 87, art.183 și art.186 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, referitor la aplicarea prevederilor art. 67 din *Ordonanță*, pct.181 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se

DECIDE

Desființarea deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. și a capitolului "*Impozitul pe veniturile din activități independente*" din raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-au emis deciziile de impunere, urmând ca organele de inspecție fiscală să încheie actele administrative fiscale, conform celor reținute în prezenta decizie.