



DECIZIA nr. ...din ... 2009

privind modul de soluționare a contestației formulată de .. . - din ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. asupra contestației formulate de ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ...

Contestația are ca obiect suma de .. lei stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, nr...., Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, nr.... și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr... comunicate la data de .., conform procesului verbal privind indeplinirea procedurii de comunicare nr. .. existent în copie la dosarul cauzei, reprezentand :

- impozit pe venit net anual .. lei;
- accesorii impozitul pe venit ... lei;
- TVA suplimentar ... lei;
- accesorii TVA ... lei .

Contestația este semnată de ... confirmata cu stampila .

Petentul a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207, alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de ..., înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr.

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

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

Petenta contestă Deciziile de impunere nr. .. și Raportul de inspecție fiscală nr. ..., anexă la aceasta, motivând următoarele :

In ceea ce priveste extinderea inspectiei fiscale si asupra taxei pe valoarea adaugata, .. sustine ca discutia despre stabilirea obligatiei suplimentare a fost purtata cu organul de control in luna decembrie, acest aspect nefiind mentionat in Raportul de inspectie fiscala , Minuta si Instiintarea despre discutia finala fiind semnata in data de ..

Asadar verificarile referitoare la TVA au fost ulterioare perioadei de control mentionate in RIF, adica luna

a) *Referitor la constatările privind impozitul pe venit* , .. contesta aspectele reținute de organul de control referitor la determinarea bazei de impunere pentru anul 2007, în sensul că nu s-a procedat la deducerea pierderii reportate în anul 2005 în suma de ... lei și în anul 2006 în suma de .. lei , din veniturile din aceeași sursă (...) obținute în 2007, în suma de ... lei , rămânând astfel pentru perioada următorilor de 3 ani consecutivi să se recupereze diferența de lei.

De asemenea contesta neacordarea la deductibilitate a cheltuielii în suma de ... lei înscrisă în factura fiscală din data de .., reprezentând cheltuieli cu excursia în .. și încadrată în evidența contabilă la cheltuieli de protocol, în temeiul art.48, alin.5, lit b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Astfel, nefiind recunoscute deducerile menționate, pe cale de consecință și impozitul pe venit nu a fost corect calculat.

De asemenea această solicită compensarea sumelor virate cu titlu de impozit pe venit efectuate în anii 2005 și 2006 cu pierderea înregistrată în perioada în care aceasta a fost înregistrată.

b) *In ceea ce privește constatările privind taxa pe valoarea adăugată*

Subscrisa " ..." a desfășurat activitate, obținând venituri din două surse: expertize judiciare și prestări de servicii în calitate de "practician în insolvență" față de firme aflate în insolvență.

Față de specificul activității desfășurate contestatoarea apreciază că pentru venitul brut declarat la sfârșitul anului 2007, în suma totală de ... lei provenit din onorarii expertize judiciare în suma de .. lei și .. lei exclusiv din prestări servicii către firme aflate în insolvență, nu pot fi aplicabile prevederile art.152 alin (1) din Codul Fiscal , adică nu a fost depășit plafonul de 35.000 EURO, echivalent a ... lei, întrucât numai veniturile din activitatea de expertiză poate fi supusă taxării suplimentare.

Pentru activitatea de prestări servicii pentru firme aflate în insolvență , prin Codul fiscal sunt prevăzute măsuri de simplificare, conform art.160, alin (2), lit b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

În ceea ce privește stabilirea TVA de plată în suma de ... lei, aferentă operațiunilor din perioada ..., contestatoarea consideră că aceasta a fost stabilită eronat , întrucât nu sunt menționate explicit veniturile realizate pe cele două surse , adică expertize judiciare și prestări servicii la persoane juridice aflate în insolvență.

Aceasta consideră, că în situația în care organul fiscal înregistrează din oficiu persoana impozabilă "... " ca platitoare de TVA trebuie aplicate procedurile de notificare , înștiințare asigurându-se astfel drepturile de justificare acordate contribuabilului.

B. Din actul administrativ fiscal contestat și raportul de inspecție fiscală anexa la acesta, rezultă următoarele:

.... funcționează în baza Deciziei nr.... eliberată de Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență din România, având legitimitatea nr...., eliberată de Ministerul Justiției din România.

Obiectul de activitate este de expertize contabile, judiciare, insolvență (reorganizare , lichidare) expertize tehnice.

... desfășoară și activitatea de insolvență, deține carnetul de expert contabil nr. ... și este înscrisă în tabloul CECCAR ROMANIA , filiala....

1.*Referitor la taxa pe valoarea adăugată* , aceasta a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal și a HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pe perioada ...

Persoana fizică nu a fost înregistrată în scopuri de TVA și întrucât aceasta a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal , inspecția fiscală a considerat-o ca platitor de TVA începând cu februarie 2008, depășirea plafonului fiind înregistrată în decembrie 2007.

Temeiul de drept avut in vedere de inspectia fiscala a fost Legea 571/2003 privind Codul fiscal, art.152, alin (2), lit.b) si art.153, alin (1), lit b), precum si pct.66.1, lit c) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Datorita depasirii plafonului de scutire a rezultat un TVA de plata in suma de....lei si majorari de intarziere in suma de ... lei.

2.Referitor la impozitul pe venit , verificarea modului de determinare , declarare si virare s-a efectuat conform Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare si a HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, perioada verificata fiind ... si s-au constatat urmatoarele:

Anul 2005 persoana fizica a depus declaratia speciala nr.... astfel:

- venit brut .. lei
- cheltuieli deductibile .. lei
- venit net ... lei.

Urmare verificarilor efectuate s-au constatat:

- venituri totale .. lei
- cheltuieli totale .. lei.

Din totalul cheltuielilor inregistrate s-a constatat deducerea eronata a cheltuielilor in suma totala de .. lei reprezentand:

- cheltuieli cu obiecte de inventar (...) in suma de... lei ce nu sunt aferente veniturilor realizate;

- cheltuieli cu amortizarea calculatorului in suma de ... lei.Aceste cheltuieli se inregistreaza incepand cu luna urmatoarele celei in care acesta a fost achizitionat, conform prevederilor art.24, alin 11 din Codul fiscal (achizitia s-a facut in data de .., cu factura nr....).

- cheltuieli cu cotizatia la asociatiile profesionale in suma de ... lei, nefiind respectate prevederile art.48, alin 5 , lit m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuieli cu telefonul in suma de .. lei, fara documente care sa aiba calitatea de document justificativ;

- cheltuieli cu combustibilii in suma de ... lei fara documente care sa intruneasca conditiile de document justificativ.

Cheltuielile inregistrate au fost diminuate cu cheltuielile in suma totala de ... lei, considerate nedeductibile, fiind diminuata cu aceasta suma si pierderea inregistrata de cabinet.

Anul 2006 persoana fizica a depus declaratia speciala nr.... astfel:

- venit brut .. lei
- cheltuieli deductibile .. lei
- venit net .. lei.

Urmare verificarilor efectuate s-au constatat:

- venituri totale .. lei
- cheltuieli totale .. lei.

Veniturile totale incasate in anul 2007 provin din:

- prestari servicii contabilitate .. lei
- onorarii expertize tehnice .. lei
- vanzare auto .. lei

Din totalul cheltuielilor inregistrate s-a constatat deducerea eronata a cheltuielilor in suma totala de ... lei reprezentand:

- cheltuieli cu cotizatia la asociatiile profesionale in suma de .. lei;
- cheltuieli cu impozitul pe venit global in suma de ... lei .

Astfel , in conformitate cu prevederile art.48, alin (4) - (7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal organul de inspectie fiscala a diminuat totalul cheltuielilor cu cele considerate nedeductibile in suma de .. lei, reducand pierderea fiscala inregistrata in anul 2006.

Anul 2007 persoana fizica a depus declaratia speciala rectificativa nr... .. astfel:

Pentru venituri din expertize tehnice cu retinere la sursa:

- venit brut .. lei
- cheltuieli deductibile.. lei;
- venit net .. lei

Pentru venituri din reorganizare/lichidare

- venit brut .. lei
- cheltuieli deductibile.. lei;
- venit net ... lei

Din totalul cheltuielilor inregistrate, in suma de .. lei s-a constatat deducerea eronata a cheltuielilor in suma totala de ... lei reprezentand:

- regularizare Decizie de impunere, inregistrand in contabilitate pierdere aferenta anului 2005 in suma de .. lei;
- regularizare Decizie de impunere, inregistrand in contabilitate pierdere aferenta anului 2006 in suma de .. lei;
- IVG pe anul 2006 in suma de .. lei;
- cheltuieli cu excursie in .., din data de.. in suma de .. lei;
- cheltuieli confectii in suma de .. lei, efectuate in data de ..

In conformitate cu prevederile art.48, alin (4) - (7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal organul de inspectie fiscala a diminuat totalul cheltuielilor, cu cheltuielile considerate nedeductibile in suma de ... lei, rezultand astfel debit suplimentar .

De asemenea a fost compensata pierderea inregistrata in anul 2005, in suma de .. lei si in anul 2006 in suma de .. lei, din debitul suplimentar, in conformitate cu prevederile art.80, alin. (1) si (3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru debitul suplimentar in suma de .. lei (...) a fost emisa decizia de impunere nr...., privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati individuale si/sau intr-o forma de asociere cu un impozit pe venit suplimentar in suma de ... lei la care s-au calculat accesorii in suma de ... lei.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de .. lei , reprezentând impozit pe venit, TVA si accesorii aferente este legal datorată de, din ..

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Valcea se poate pronunta pe fondul cauzei in conditiile in care in decizia de impunere contestata nu este precizat motivul de fapt corespunzator faptei constatate.

În fapt, ... a desfasurat activitate de expertize contabile judiciare, insolventa (reorganizare, lichidare) , expertize tehnice iar verificarea s-a facut pentru perioada ... in ceea ce priveste impozitul pe venit din activitati independente si ... *pentru TVA.*

a) In ceea ce priveste Taxa pe valoarea adaugata.

Persoana fizica nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, si potrivit activitatii desfasurate, in luna decembrie 2007 a depasit plafonul de scutire a TVA , inregistrand

venituri totale in suma de ... lei, care depasesc plafonul de 35.000 EURO asa cum prevede art.152 , alin (2), lit b) si respectiv art.153, alin (1), lit. b), din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Ca urmare a depasirii plafonului de scutire la 31.12.2007, organul de inspectie fiscala a considerat ca persoana fizica avea obligatia sa solicite in termenul prevazut de lege inregistrarea in scopuri de TVA.

Avind in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca PF ... este platitoare de TVA incepind cu luna februarie 2008, si au consemnat in raportul de inspectie fiscala urmatoarea situatie a taxei:

- TVA colectata pentru perioada lei;
- TVA deductibila pentru perioada lei;
- TVA de plata lei

Pentru debitul suplimentar de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de .. lei.

B) In ceea ce priveste impozitul pe venit din activitati independente

Persoana fizica.... a obtinut in perioada ... venituri din expertize tehnice, prestari servicii in contabilitate , venituri din lichidari.

In perioada verificata persoana fizica a inregistrat o serie de cheltuieli, pentru o parte dintre acestea inspectia fiscala neacordand drept de deducere.

Astfel in anul 2005 persoana fizica a inregistrat venituri din onorarii expertize tehnice in suma de... lei si cheltuieli totale de ... lei, din care inspectia fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma de .. lei, suma cu care s-a diminuat pierderea inregistrata.

In anul 2006 s-au inregistrat venituri totale in suma de .. lei din prestari servicii in contabilitate, din onorarii expertize tehnice si din vanzarea unui autoturism iar cheltuielile efectuate au fost in suma totala de .. lei. Din acestea inspectia fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile in suma de .. lei, reducand astfel pierderea fiscala inregistrata cu aceasta.

In anul 2007 veniturile totale inregistrate au fost in suma de .. lei din expertize tehnice si din lichidari si cheltuieli totale de .. lei, din care nu a fost acordat drept de deducere a cheltuielii in suma de .. lei. De asemenea a fost compensata pierderea inregistrata in anul 2005 in suma de .. lei si cea din 2006 in suma de.. lei, rezultand debit suplimentar reprezentand impozit pe venit in suma de .. lei (... lei).

Pentru debitul suplimentar in suma de .. lei au fost calculate accesorii in suma de .. lei.

In Raportul de Inspectie fiscala (RIF) nr..., intocmit de organele de inspectie fiscala, temeiul de drept avut in vedere la stabilirea debitelor suplimentare atat in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata cat si impozitul pe venit este Legea 571 /2003 privind Codul Fiscal, republicata, respectiv, art.152, alin 2), lit. b), art.153, alin.1, lit b), art.48 alin(4) - (7), art.80 alin.(1) si (3).

Pentru majorarile de intarziere calculate atat pentru debitul suplimentar reprezentand Taxa pe valoarea adaugata cat si pentru impozitul pe venit nu este mentionat temei legal.

In deciziile de impunere nr..., privind impozitul pe venit si privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, ce reprezinta titlu de creanta pentru debitul suplimentar in suma totala de .. lei reprezentand impozit pe venit, taxa pe valoarea adaugata si accesorii, la pct.4.2 Motivul de fapt singura mentiune facuta este " RIF ... ", iar la pct.4.3 Temeiul de drept , accesorii aferente impozitului pe venit suplimentar temeiul de drept lipseste.

În drept, art. 43 , alin. (2), lit e si f din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza elementele obligatorii pe care actul administrativ fiscal trebuie să le contina, astfel :

“ Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente :[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept; [...]”

În acest sens, OMFP nr. 149/2007 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere", modificat la data de 27.08.2007 de Ordinul 1046, la Anexa 4 din Instrucțiunile de completare a formularului precizează :

" 4. Date privind creanta fiscala:"

Punctul 4.2: se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal o operatiune cu influenta în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasari si plati sau ca urmare a unor operatiuni neevidentiate în acesta, cu prezentarea consecintei fiscale.

Punctul 4.3: se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cât si pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Totodată OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", la pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează următoarele :

“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta .

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că în deciziile de impunere, atat pentru debitul suplimentar reprezentand impozit pe venit cat si pentru taxa pe valoarea adaugata si **care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat**, trebuie înscris detaliat modul în care contribuabilul a efectuat si a tratat din punct de vedere fiscal operatiunile cu influenta fiscala, precum si prezentarea consecintelor fiscale, actul normativ, articolul, celelalte elemente prevăzute de lege.

Așa cum rezultă din Deciziile de impunere nr...., privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente si privind oblogatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, la pct. 4.2 Motivul de fapt ***singura mentiune facuta este “ RIF .. ”***, iar la pct.4.3 Temeiul de drept, ***pentru debitul suplimentar reprezentand accesorii aferente impozitului pe venit nu apare inscris temeiul de drept in baza caruia s-au stabilit acestea.***

Asa cum rezulta din cele doua acte normative , respectiv OMFP nr.149/2007 si OMFP nr.972/2006, atat in ceea ce priveste motivele de fapt, cat si in ceea ce priveste temeiul de drept acestea trebuie completate detaliat si in clar.

Din cele de mai sus se reține că organele de inspectie fiscală aveau obligația precizării în decizia de impunere, detaliat modul în care petentul a efectuat operatiunile cu influenta fiscala inscrise in registrul de incasari si plati, precum si prezentarea consecintelor fiscale si de asemenea temeiul de drept încălcat de petent, chiar si pentru calculul accesoriilor.

În atare situație, organele de soluționare a contestației rețin că în speta sunt incidente prevederile art. 213 alin.1) și 5) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : **“1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării .[...]**

5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond , iar când se constată ca acestea sunt întemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Întrucât prin actul administrativ contestat , respectiv Decizia de impunere nr. ..., nu este prezentat motivul de fapt care a condus la stabilirea debitului suplimentar iar în ceea ce privește temeiul legal incident faptei constatate, adică stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe venit suplimentar, nu a fost indicat articolul și alineatul din acesta, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității acestora , motiv pentru care se va dispune aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, prin care se stipulează :

“ (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. [...]”

În concluzie, organele de soluționare a contestației apreciază ca necesară desființarea Deciziilor de impunere nr...., atât pentru impozitul pe venit cât și pentru taxa pe valoarea adăugată , urmând ca Administrația Finanțelor Publice a mun. Rm .Valcea, Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice să emită un nou act administrativ fiscal, potrivit considerentelor reținute anterior în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), art.213, alin (1) și (5) și art.216 alin. (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007 se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. .. privind impozitul pe venit și Deciziei de impunere nr. .. pentru taxa pe valoarea adăugată, întocmite pentru .., pentru suma de .. **lei** și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

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

DIRECTOR EXECUTIV,