

26/IL/2010

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice,a fost sesizat de Activitatea de inspectie fiscala-Serviciul de inspectie fiscala -Persoane fizice prin adresa nr..... cu privire la contestatia formulata de E. I. I. cu sediul in ,avand CFsi numar de identificare fiscala

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse 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.....,cu suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual .*

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv ,sub semnatura si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de inspectie fiscala, respectiv, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice prin biroul solutionarea contestatiilor,constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 si art.209 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala,este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I.-I.I. E. a formulat initial contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr..... din urmatoarele motive:

Factura fiscala nr. in suma de lei , suma ce reprezinta intermediari financiare, pe care E. II , ca prestator de servicii , le-a facut catre beneficiar conform contractului si a actelor aditionale incheiate cu acesta. Aceste intermediari facute, reprezinta plata urmatoarelor: impozit pe teren arabil , taxe locale(eliberari de certificate fiscale pentru cartea funciara si pentru notariat), acte notariale, lucrari de cadastru si intabulari ale acestora, expediere corespondenta, comisioane banca.

La data de, conform Conventiei incheiate intre E. ca prestator 1 , E. persoana fizica ca prestator 2 si S.C. A., au stabilit cheltuieli facute pentru aceste intermediari financiare, pentru perioada acestea fiind in valoare totala de lei (..... lei + TVA in valoare de lei) fiind emisa factura fiscala , valoare care se regaseste in coventia mai sus mentionata.

La data de realizand faptul ca aceste intermediari financiare nu sunt purtatoare de T.V.A. , a emis in rosu (storno) factura fiscala, trimitand cu adresa de inaintare nr., beneficiarului S.C. A... , aceasta factura.

Pe data de..... a emis factura fiscala..... in care a prins aceste intermediari financiare fara T.V.A. .

De fapt, contestatorul considera ca plata acestor intermediari financiare sunt tranzitorii, beneficiarul achitandu-i aceste servicii, exact la valoarea acestora, asadar neexistand nici un profit de pe urma lor.

Tinand cont de cele relatate mai sus , contestatorul considera ca nu putea sa realizeze un venit din aceste intermediari tranzitorii financiare, atat timp cat beneficiarul a platit suma aceasta exact pentru acest lucru.

Prin adresa nr..... , i s-a adus la cunostinta petentului ca Raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere respectiv un titlu de creanta ci este un act premergator care sta la baza emiterii deciziei de impunere care este un titlu de creanta.

De asemenea i s-a solicitat contestatorului E. I.I. ca in conformitate cu prevederile art. 206 al(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , **sa precizeze actul administrativ fiscal contestat cat si suma contestata.**

Prin adresa nr. , contestatorul raspunde la adresa susmentionata specificand ca obiectul contestatiei il constituie 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..... dar **fara sa precizeze suma contestata.**

II.-Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala – Serviciul de inspectie fiscala -persoane fizice , prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr..... formuleaza urmatorul punct de vedere :

Conform Raportului de inspectie fiscala nr., incheiat urmare inspectiei fiscale efectuate la Intreprindere Individuala E. s-au constatat diferente privind impozitul pe venit in suma totala de lei, aferent anului fiscal....., fara a se calcula accesorii deoarece contribuabilul a primit Decizia de impunere de la A.F.P.... i la data incheierii inspectiei fiscale, pentru care a fost emisa Decizia de impunere nr.,contestata pe motiv ca organul fiscal a majorat veniturile realizate de catre contribuabil cu suma de lei reprezentand contravaloarea facturii nr.....

Factura emisa de contribuabil are valoare totala de lei din care..... lei reprezinta prestari servicii privind intermediari de cumparare a terenurilor agricole si lei reprezinta comisionul acordat de catre beneficiarul prestarilor de servicii , respectiv S.C. A... Contestatorul inscrie in Registrul de incasari si plati la pag. 22 numai suma de lei, adica numai contravaloarea comisionului primit, diferenta de lei nu o considera venit impozabil deoarece ar reprezenta contravaloarea suprafetelor agricole cumparate pentru beneficiar si alte cheltuieli conexe(notariat, taxe cadastru , etc).

De asemenea , organul de inspectie fiscala mentioneaza ca I.I. E. a realizat venituri din comisionul primit de la beneficiar dar factura fiind emisa eronat, adica cuprinzand si valoarea celorlalte taxe notariale si de cadastru, dupa cum este inscris in factura, organul fiscal a considerat ca factura in cauza nu a fost inregistrata la intreaga valoare in Registrul de incasari si plati si a procedat la stabilirea impozitului pe venit suplimentar.

In concluzie, organul de inspectie fiscala considera ca sumele stabilite suplimentar sunt legale deoarece provin din documentele emise de catre contribuabil si neanregistrate corect in Registrul de incasari si plati, rasturnand in acest fel proba sustinerilor contestatorului care nu poate fi admisa deoarece este nereala, nelegala , nepertinenta si neconcludenta .

Fata de cele prezentate mai sus organul de inspectie fiscala propune respingerea in totalitate a contestatiei.

III.-Luand in considerare constatările organului fiscal,documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala au efectuat verificarea realitatii declaratiilor fiscale privind impozitul pe venit in concordanta cu datele din evidenta contabila in partida simpla si declaratiile speciale.

Verificarea a cuprins perioada

In urma acestei verificari a fost emisa 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.....cu suma de lei ce reprezinta diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. a rezultat urmatoarele:

Pentru anul- in urma verificarii modului de inregistrare a tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente activitatii desfasurate, a evidentierii acestor venituri si cheltuieli pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, **nu s-au constatat diferente care sa modifice baza de impunere.**

Pentru anul - in urma verificarii modului de inregistrare a tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate, a evidentierii acestor venituri pentru determinarea operatiunilor impozabile realizate de contribuabil s-a constatat o **diferenta de venit net stabilita suplimentar in suma delei cu un venit net anual recalculat in suma de lei caruia ii corespunde un impozit pe venit in suma de lei.**

Suma delei diferenta venit net stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala se compune din :

-suma de lei aferenta facturii fiscale nr., suma ce nu a fost inregistrat in Registrul de incasari si plati;

-suma de lei reprezentand cheltuiala cu achizitionarea unui imobil pentru care contribuabilul avea obligatia de a calcula amortizare conform art. 24 al(1) din Legea nr. 571/2003;

-suma de..... lei reprezentand cheltuiala efectuata cu achizitionarea celui de-al doilea autoturism incalcand prevederile art. 21 al(3) lit.n. din Legea nr. 571/2003 .

Din analiza contestatiei depusa de petent se constata ca acesta isi motiveaza contestatia doar cu privire la suma de lei aferenta facturii fiscale nr.

Referitor la **suma delei** reprezentand cheltuiala cu achizitionarea unui imobil pentru care contribuabilul avea obligatia de a calcula amortizare conform art. 24 al(1) din Legea nr. 571/2003 **si suma de lei** reprezentand cheltuiala efectuata cu achizitionarea celui de-al doilea autoturism incalcand prevederile art. 21 al (3) lit.n. din Legea nr. 571/2003 , **contestatorul nu face nici o mentiune in continutul contestatiei .**

In conformitate cu prevederilor art. 213 al(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura contestatia se va solutiona in limitele sesizarii conform prevederilor art. 213 al(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevede:

“ Soluționarea contestației

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.**”

Prin urmare contestatia va fi analizata doar cu privire la suma de lei din factura fiscala nr.

Cu privire la suma de..... lei aferenta facturii fiscale nr.

In fapt, organul de control prin Raportul de inspectie fiscala nr. a constatat ca petentul nu isi inregistreaza la intreaga valoare respectiv lei factura nr., din care lei reprezinta prestari servicii privind intermediari de cumparare a terenurilor agricole si lei reprezinta comisionul acordat de beneficiar prestarilor de servicii, motiv pentru care au stabilit un venit impozabil suplimentar in suma delei.

In sustinere contestatorul considera ca plata acestor intermediari financiare sunt tranzitorii, beneficiarul achitandu-i aceste servicii, exact la valoarea acestora, asadar neexistand nici un profit de pe urma lor, atat timp cat beneficiarul a platit suma aceasta exact pentru acest lucru.

La dosarul contestatiei petentul depune:

- Anexa la Factura fiscala nr..... reprezentand centralizatorul cheltuielilor efectuate cu prestarea de servicii(notariat, comisioane bancare , taxe cadastru ,etc) in suma de lei

-Contractul de comision pentru intermedierea vanzarii- cumpararii de

terenuri , fara numar , incheiat la data de intre PRESTATOR E. si BENEFICIAR SC A.,

-Contractul de cesiune fara numar, incheiat la data de a Contractului de comision pentru intermedierea vanzarii- cumpararii de terenuri , , incheiat la data de, incheiat intre E. in calitate de prestator cedent, Persoana fizica autorizata E. in calitate de prestator cesionar si SC A. in calitate de beneficiar .

-Actul aditional nr.....prin care partile respectiv Persoana fizica autorizata E. si SC A.....care modifica Obiectul contractului de comision in sensul ca **se renunta la activitatea exclusiva de comisionare si se demareaza si activitatea de prestari servicii din partea prestatorului .**

-Conventia incheiata la data de intre E..... in calitate de prestator 1 , Persoana fizica autorizata E..... in calitate de prestator 2 si SC A..... in calitate de beneficiar .In aceasta conventie partile clarifica si stabileste cunantumul si modalitatile de rezolvare a desocotelilor pentru intreaga activitate in care au fost implicate activitate desfasurata in baza contractului semnat intre parti si a tuturor actelor aditionale aferente.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei organul de solutionare a contestatiei constata urmatoarele:

In data de contestatorul emite factura fiscala cu o valoare totala de lei ce reprezinta lei contravaloare prestari servicii si lei T.V.A. aferenta acestei sume.

La data de contestatorul emite factura fiscala cu minus lei ,stornand astfel factura fiscala nr.pe motiv ca a fost incasat eronat T.V.A-ul deoarece intermedierele financiare nu sunt purtatoare de T.V.A., mentiuni facute in adresa nr. inaintata de PF.E..... catre beneficiar S.C A.....

In data de..... contestatorul emite factura fiscala..... nr. in suma totala de lei reprezentand : lei contravaloare taxe aferente prestarilor servicii si suma delei comision acordat de beneficiarul prestarilor de servicii.

Din Registrul jurnal de incasari si plati aferent lunii decembrie...la pg.22, anexat in copie la dosarul cauzei, se constata ca **I.I. E..... nu a inregistrat la intreaga sa valoare factura, mai precis contestatorul a inregistrat numai comisionul in suma de lei fara diferenta in suma de..... lei reprezentand contravaloare taxe aferente prestarilor de servicii si alte cheltuieli conexe (notariat, taxe cadastru etc).**

De asemenea se constata ca , **Contractul de comision pentru intermedierea vanzarii-cumpararii de terenuri incheiat in data de, intre PRESTATOR E..... si BENEFICIAR SC A..... a fost cesionat la data de catre E. in favoarea Persoanei fizice autorizate E. cu toate drepturile si obligatiile rezultate din contract .**

Din *Contractul de comision pentru intermedierea vanzarii-cumpararii de terenuri incheiat in data de* se retine ca “obiectul contractului il constituie identificarea si selectionarea de catre prestator pentru beneficiar de terenuri cu caracteristici obligatorii de teren agricol categoria 1 si 2. Prestatorul este deasemenea obligat sa treaca imediat la intermedierea vanzarii-cumpararii acestora de catre beneficiar, **contra comision de intermediere.**”

Din Contractul de comision mentionat mai sus,rezulta ca beneficiarul plateste un comision de intermediere catre prestator , **pe baza unei facturi emisa de acesta.**

La data de prin **Actul aditional nr.....** partile modifica Obiectul contractului de comision in sensul ca **se renunta la activitatea exclusiva de comisionare si se demareaza activitatea de prestari servicii din partea prestatorului constand in “intocmirea documentatiilor necesare privind terenurile , de arhivarea a acestei documentatii , de centralizare, si in general prestarea oricarei activitati impusa de rigorile proiectului in care s-a angajat.”**

Deci , pana la data de , conform intelegerii din contract, prestatorul **incaseaza** in baza facturii emise catre beneficiar **contravaloarea comisionului** pentru intermedierea efectuate iar **incepand cu data de** , prin modificarea clauzelor contractuale prestatorul efectueaza si prestari de servicii cu privire la intocmirea documentatiilor necesare in vederea achizitionarii de terenuri in favoarea beneficiarului, pe care le factureaza catre acesta.

Totodata din Conventia incheiata la data de se retine ca **factura nr.....emisa de Persoana fizica autorizata E. pentru suma de lei** din care lei contravaloare prestari servicii si lei T.V.A. aferenta acestei sume, **a fost achitata de catre S.C. A..... pentru prestarile de servicii efectuate.**

In consecinta, chiar daca aceasta factura a fost ulterior stornata intrucat a fost eronat incasat TVA-ul in suma de lei si refacturata in data de cu factura nr..... cu valoarea totala de lei, reprezentand lei prestari servicii silei **comisionul de intermediere, persoana fizica autorizata a incasat aceasta suma .**

In drept , spetei ii sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , si ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

In conformitate cu prevederile art. 48 al(1)(2)si(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza:

“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](#).

Venitul brut cuprinde:

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

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

(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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

(.....)

Pct.. 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare stipulează :” **Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.**

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

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

Din contextul prevederilor legale invocate anterior se reține ca _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.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata de petent , se constata ca organul de inspectie fiscala s-a rezumat doar la faptul ca , contribuabilul nu si-a inregistrat in Registrul de incasari si plati factura nr. la intreaga sa valoare de lei , fapt pentru care a majorat venitul impozabil cu suma de lei, fara insa sa verifice daca pentru venitul obtinut au fost efectuate si cheltuieli justificate prin documente, si fara sa analiza prevederile din contractul de comision cu modificarile survenite asupra acestuia.

In raport de cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei a constatat ca organul de control nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere ,motiv pentru care 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..... va fi desfiintata pentru acest capat de cerere* ,in temeiul prevederilor art. 216 al(3) din O.G. nr. 92/2003 ,privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleza :

Art.216

(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.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct.102.5 din Hotararea nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

Pct.102.5“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.

coroborat cu dispozitiile pct.12.6, 12.7 si 12.8 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza :

Pct.12.6 In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat , in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

Pct.12.7 Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceiasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente” .

Pct. 12.8 “Prin noul act administrativ fiscal,intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acestea putand fi contestat potrivit

legii”.

Prin urmare ,Activitatea de inspectie fiscala – Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului tinand cont de prevederile legale , de motivatiile acestuia , precum si de cele retinute prin prezenta , pentru a determina in mod corect venitul impozabil.

Pentru considerentele aratate mai sus si in conformitate cu prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , pct. 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare ,coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 al(3)din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata;

Directorul Coordonator al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului.....;

D E C I D E :

Art.1-Desfiintarea Deciziei 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..... pentru suma de lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual ,urmand sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii .

Art.2-Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare.