



**Agenția Națională de  
Administare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
judetului Bistrița-Năsăud**

**Biroul de soluționare a contestațiilor**

DOSARNr. 6/88/2010

Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

**DECIZIA NR. 3/29.01.2010**

privind soluționarea contestației depusă de ..... cu sediul în .....,  
Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.  
23568/10.12.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 28869/09.12.2009 în legătură cu contestația formulată de .....

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. 477 din 23.10.2009 (filele 65 la 68), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2232/23.10.2009 și are ca obiect **suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente (..... lei) și majorări de întârziere aferente (..... lei).**

Facem precizarea că cererea petentei cu nr. 1745/03.12.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 28153/03.12.2009, împreună cu două anexe (chitanțele de trezorerie nr. 0399146/23.12.2008 și 0463087/13.07.2009), filele 1 la 4, a fost transmisă Biroului de soluționare a contestațiilor cu scrisoarea nr. 28869/09.12.2009 (fila 5) fiind înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23568/10.12.2009. Prin adresa nr. 23568/14.12.2009 (fila 6) contestația a fost restituită Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița pentru constituirea dosarului în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și Instrucțiunilor aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005. Dosarul completat cu toată documentația a fost înaintat de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu scrisoarea nr. 3641/23.12.2009 (filele 7 la 78) și s-a înregistrat la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 24482/23.12.2009.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, 207 și 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală® și, pe cale de consecință, Direcția

Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. 23568/18.01.2010, (fila 79), s-a solicitat petentei completarea documentației din dosar în ceea ce privește precizarea obiectului contestației formulate, cele solicitate fiind transmise cu adresa nr. 2078/22.01.2010 și înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 1662/27.01.20010 (filele 80 la 135).

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din actele dosarului rezultă următoarele:

**I. Verificarea** ..... (inspecție fiscală generală), finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 2232/29.10.2009 (filele 35 la 50) s-a efectuat pentru perioada 01.01.2006 la 24.09.2009.

Prin Deciziile de impunere nr. 477/23.10.2009 (filele 65 la 68) și nr. 478/23.10.2009 (filele 69 la 72) emise de către organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, au fost stabilite în sarcina contribuabilului obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al statului în **suma totală de ..... lei** reprezentând, impozit pe veniturile din activități independente ( .... lei) și accesorii aferente ( .... lei), taxă pe valoarea adăugată ( .... lei) cu accesorii aferente ( .... lei), **din care petenta a înțeles să conteste suma de .... lei ( .... lei impozit pe venit și .... lei majorări de întârziere)** stabilită prin Decizia de impunere nr. 477 din 23.10.2009 (filele 65 la 68).

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, înserate în cuprinsul capitolelor III și IV, organele de inspecție consemnează faptul că diferențele suplimentare stabilite la impozitul pe venit în sarcina contribuabilului ....., reprezentat prin d-l ..... în calitate de administrator, au fost determinate de constatarea unor diferențe în plus și în minus între veniturile declarate de contribuabil și cele constatate cu ocazia verificării (suma de .... lei în plus pentru anul 2007 și ..... lei în minus pe anul 2008) și cheltuieli apreciate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal (suma de ..... lei pentru anul 2007 și ..... lei pentru anul 2008).

Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal înscrise în anexele nr. 10 (filele 36 la 41) și nr. 16 (filele 24 la 30) prin raport se reține că acestea nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor din activitatea desfășurată pe motiv că au fost înscrise în facturi fiscale, chitanțe ori ordine de plată, emise pe numele unor persoane juridice, pentru care petentul a fost delegat prin sentințe judecătorești să îndeplinească atribuțiile privind procedura insolvenței, potrivit art. 20 din Legea nr. 85/2006.

În susținerea acestor constatări organele fiscale invocă prevederile art. 48, alin. (1) și (4), lit. a) din Codul fiscal.

**II.** Prin cererea nr. 1745/03.12.2009 (filele 3 la 4), înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 23568/10.12.2009 (fila 5) la care ulterior, ca urmare a procedurii derulate, a fost anexată toată documentația transmisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Inspecție fiscală persoane fizice cu scrisoarea nr. 3641/23.12.2009 (filele 7 la 77) se contestă suma arătată mai sus.

Prin contestație se solicită anularea în parte a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. 477/23.10.2009 (filele 65 la 68) ca netemeinice și nelegale, pentru obligațiile suplimentare stabilite în **suma totală de .... lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente (.... lei) și majorări de întârziere aferente (..... lei).**

Se susține că pentru o parte din cheltuieli (..... lei pe anul 2007- anexa nr. 10 la raport, filele 36 la 41, pozițiile 2, 3, 4, 120, 121 , 122 și 123) în mod corect organele de control au procedat la excluderea de la deducere, iar pentru diferența (..... lei pe anul 2007 și ..... lei pe anul 2009) petentul apreciază că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fiind deductibile fiscal.

Se arată că prin sentințe sau încheieri judecătorești contestatoarea a fost desemnată să administreze, să procedeze la lichidarea unităților economice și să reprezinte societățile comerciale ajunse în starea de insolvență în relațiile cu terții. Pentru derularea procedurilor impuse, în speță, au fost plătite pentru și în numele acestor societăți diverse taxe de genul: mențiuni, specimene de semnături, depunere de acte, radieri, etc., în majoritate către Oficiul Registrului Comerțului, de către ....., din fondurile proprii, arătându-se că fără plata uneia din aceste taxe nu se putea legal să se efectueze nici o operațiune. Mai mult, se susține că în numele acestora au fost efectuate inclusiv operațiuni de încasări și plăți în conformitate cu art. 20 lit. f) din Legea nr. 85/2006.

Ca răspuns la scrisoarea nr. 23568/18.01.2010 (fila 79), prin care s-a solicitat petentului precizarea exactă a sumei contestate cu defalcare pe surse de venit, ....., prin documentația transmisă la dosarul contestației, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 1662/27.01.2010 (filele 80 la 135), pe lângă cele solicitate prin procedură, arată că, în ceea ce privește documentele primare ( facturi, chitanțe, ordine de plată), acestea au fost emise pentru fiecare unitate în insolvență iar respectivele cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea veniturilor încasate de la acestea. Astfel, petentul concluzionează că veniturile fiind evidențiate separat pentru fiecare unitate, în același mod s-a procedat și pentru înregistrarea cheltuielilor care au contribuit la realizarea acestora.

Se precizează că plata taxelor făcută în numele acestor societăți s-a suportat din sursele proprii ale petentului, iar respectivele cheltuieli au fost cuprinse în deconturile întocmite, fiind incluse și în valoarea veniturilor realizate de ..... pe măsura încasării lor. Pentru exemplificare asupra modului în care au fost derulate operațiunile s-au anexat la dosarul cauzei, pentru anii 2007 și 2008, câte un set de documente (sentințe Tribunal, documente primare și deconturi de cheltuieli) pentru trei societăți comerciale aflate în insolvență (filele 80 la 128).

În opinia petentului, față de motivațiile formulate, se susține că la stabilirea obligației fiscale reprezentând impozit pe venit au fost interpretate în mod eronat prevederile art.48, alin.(4), lit a) ) din Codul Fiscal și drept urmare se solicită anularea impozitului pe venit în sumă de ....lei și **recalcularea majorărilor de întârziere aferente sumei contestate.**

**III.** Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Aspectele legate de impozitul pe venit urmează să fie analizate în funcție de cauzele care au determinat stabilirea diferențelor, respectiv corecta încadrare în normele legale a sumelor apreciate de organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calcul venitului impozabil

**În fapt**, potrivit actului de impunere și raportului de inspecție fiscală organele de verificare nu au acceptat la deducere din punct de vedere fiscal, la calculul venitului impozabil rezultat din activități independente, suma de de ..... lei pe anii 2007 și 2008 (..... lei și respectiv ..... lei) reprezentând diverse cheltuieli care **nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor din activitatea desfășurată pe motiv că au fost înscrise în facturi fiscale, chitanțe ori ordine de plată, emise pe numele unor persoane juridice, pentru care petentul a fost delegat prin sentințe judecătorești să îndeplinească atribuțiile privind procedura insolvenței**, potrivit art. 20 din Legea nr. 85/2006.

Constatându-se modificarea bazei de impunere pentru toată perioada supusă inspecției fiscale a fost recalculat venitul net impozabil și au fost stabilite diferențe de impozit pe venit în mod suplimentar în sumă totală de ..... lei, așa cum detaliat rezultă din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală.

Prin cererea formulată petentul a contestat modul cum organele fiscale au stabilit baza de impunere suplimentară și implicit modul de calcul a impozitului pe venit suplimentar, având în vedere excluderea de la deducere a unor cheltuieli care, în opinia sa, au fost efectuate în scopul realizării veniturilor.

**În drept** sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și (4) lit. a) din Codul Fiscal care prevăd:

- **art. 48: - alin. (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”;*

.....  
- **alin. (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;”*

Așa cu rezultă din datele de mai sus motivul principal al neacordării deductibilității cheltuielilor operate în evidențele petentului a fost acela că ele au la bază documente primare emise pe numele societăților comerciale aflate în insolvență, pentru care .....a fost investit prin sentințe judecătorești să le reprezinte în această procedură.

Documentația transmisă la dosarul contestației (filele 80 la 128), în raport cu normele precitate, probează că administratorul judiciar numit (în speță ..... ) să reprezinte societățile aflate în insolvență a procedat la încheierea unor acte premergătoare pe baza cărora **în numele acestor societăți au fost emise documente primare pentru diverse servicii** (mențiuni, specimene de semnături, depunere de acte, radieri, etc.). Toate sumele aferente au fost achitate, așa cum corect susține contribuabilul, din fondurile proprii, ulterior acestea fiind înscrise în decontul de cheltuieli întocmit pentru fiecare unitate, decont care cuprinde tariful

pentru serviciile efectuate precum și cheltuielile suportate în baza documentelor primare (evidențiate atât la veniturile de încasat cât și la cheltuieli aferente acestora).

Din seturile de documente transmise de petent pentru exemplificare și verificare a realității susținerilor din contestație ( pentru un număr de trei societăți aflate în insolvență, pe anii 2007 și 2008) rezultă cu claritate că valoarea cheltuielilor înregistrate de contribuabil și deduse din venituri, pe baza documentelor arătate anterior, a fost cuprinsă în veniturile totale încasate pe baza deconturilor întocmite. Din acest punct de vedere susținerile organelor fiscale cu privire la nedeductibilitatea unor astfel de cheltuieli nu sunt justificate.

De altfel, potrivit art. 20, alin. (1), lit f) din Legea nr. 85/2006, una din principalele atribuții ale administratorului judiciar, practician în insolvență, autorizat potrivit legii, este :

- f) – *“conducerea integrală, respectiv în parte, a activității debitorului, în acest ultim caz cu respectarea precizărilor exprese ale judecătorului – sindic cu privire la atribuțiile sale și la condițiile de efectuare a plăților din contul averii debitorului”*.

De asemenea, la art. 21 alin. (1) din Lege se prevede că :

(1) – *“Administratorul judiciar va depune lunar un raport cuprinzând descrierea modului în care și-a îndeplinit atribuțiile, precum și o justificare a cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii sau a altor cheltuieli efectuate din fondurile existente în averea debitorului. ....”*.

Este adevărat că în raport cu aceste norme legale petentul avea obligația justificării cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii **suportate din fondurile existente în averea debitorului**. Conform documentelor primare anexate la dosarul cauzei pentru exemplificare, rezultă că deși au fost emise în numele societăților aflate în insolvență, contravaloarea lor s-a achitat din fondurile proprii ale petentului, fiind evidențiate atât la cheltuieli cât și la veniturile încasate din aceste operațiuni.

Față de aceste constatări și având în vedere că între datele luate în calcul de organele de control și cele consemnate de petent în cuprinsul contestației s-au constatat diferențe cu privire la stabilirea venitului net impozabil pe anii 2007 și 2008 (pierderii pe anul 2008), este evidentă incertitudinea stabilirii bazei de impunere de către organul de control, iar pe cale de consecință și a impozitului stabilit împreună cu accesoriile aferente.

Ținând seama că aspectele vizând neacordarea deductibilității pentru categoriile de cheltuieli ce au constituit izvorul litigiului fiscal sunt extinse la toată perioada verificată și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând impozitul pe venit și a accesoriilor aferente, urmează ca, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal atacat să fie desființat în totalitate în ceea ce privește impozitul pe venit și să se refacă controlul pentru aceeași perioadă în termenele și condițiile prevăzute de pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005. În acest sens organul de inspecție fiscală va reverifica realitatea și legalitatea bazei de impunere a impozitului pe venit având în vedere

atât starea de fapt rezultată din documentele primare, datele din actul de control desființat și anexele, precum și considerentele de mai sus.

Pentru aceste motive, în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® se

### **DECIDE:**

**1.** Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. 477/23.10.2009 și a constatărilor aferente impozitului pe venit din Raportul de inspecție fiscală nr. 2232/29.10.2009, prin care s-a stabilit obligația de plată către bugetul statului în sumă totală de suma totală de ..... lei (impozit pe veniturile din activități independente ..... lei și accesorii aferente ..... lei), dispunându-se refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 și a celor rezultate din considerentele deciziei.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

**p. DIRECTOR COORDONATOR,**  
**L.S. S.S INDESCIFRABIL**