



SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr.385 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector ... prin adresa nr. ..., inregistrata sub nr...., completata cu adresa inregistrata sub nr.... cu privire la contestatia formulata de doamna X, prin avocat Y, cu domiciliul in Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector... sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr...., 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...., comunicata in data de ..., prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X urmatoarele:

Pentru anul 2002:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2003:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2004:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila X considera ca fiind netemeinica si nelegala 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. ..., prin care s-au stabilit pentru anii 2002, 2003 si 2004, diferente de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus in suma totala de ... lei, precum si obligatii de plata accesorii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, pentru urmatoarele motive:

- **pentru anul 2002** - dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare este prescris, deoarece controlul fiscal trebuia reluat in perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, inspectia fiscala fiind suspendata in perioada 06.07.2007-17.07.2008;

Organul fiscal nu a precizat care sunt prevederile legale care reglementeaza:

- criteriile de nedeductibilitate a cheltuielilor de functionare pentru o persoana fizica autorizata care obtine venituri din asigurari si care eventual au fost incalcate;

- inregistrarea in evidente a incasarilor din dobanda;

- daca mentiunile organului fiscal erau intemeiate cu privire la obligatiile fiscale de plata, trebuiau calculate doar majorari de intarziere nu si penalitati si dobanzi, astfel pentru neplata unei sume s-au aplicat 3 sanctiuni.

- **pentru anul 2003** - diferentele stabilite sunt neintemeiate pentru motivele prezentate in anularea sumelor stabilite la nivelul anului 2002, cu precizarea ca deductibilitatea ratelor de leasing a fost stabilita la intrarea in vigoare a Codului fiscal, respectiv 01.01.2004, deci modul de inregistrare a acestor sume nu era precizat de legea fiscala la nivelul anului 2003;

- **pentru anul 2004** - diferentele stabilite sunt neintemeiate pentru motivele prezentate anterior;

- in conditiile in care s-a prezentat la organul fiscal pentru vizarea registrului de incasari si plati, insa nu i s-a pus in vedere faptul ca inregistrarile contabile le-a efectuat gresit;

- prin decizia contestata s-au stabilit in sarcina contestatarei obligatii stabilite atat printr-o lege abrogata (O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit) cat si printr-o lege in vigoare (Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal);

- in anul 2003 nu a primit decizia de impunere potrivit O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit;

- nu i s-a dat posibilitatea sa isi exprime punctul de vedere si ca urmare sustine ca decizia contestata este "nula absolut".

De asemenea, contestataro solicita si suspendarea executarii actului administrativ fiscal reprezentat de Decizia de impunere nr.... pana la pronuntarea unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile in temeiul Legii nr.554/2004 a contenciosului administrativ.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., Administratia Finantelor Publice Sector ... a emis Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia

fiscala, prin care a stabilit in sarcina doamnei X, obligatii de plata in suma totala de ... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2004, in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

Doamna X si-a desfasurat activitatea de coordonare, consultanta asigurari la S.C. H S.A., in baza autorizatiei nr.,, eliberata de primaria sectorului 3 si ulterior a contractelor de mandat nr.... si nr.... cu locul de desfasurare a activitatii la sediul beneficiarului, cod CAEN

3.1.1. Referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru anul 2002 si invocarea de contestatar a reverificarii aceleasi perioade.

Cauza supusa solutionarii este pe de-o parte, daca la data comunicarii 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.,, respectiv 21.07.2008, era prescris dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii de plata aferente anului 2002, in conditiile in care prescriptia pentru anul 2002 incepe sa curga de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei de venit global pe anul 2002, respectiv 15 mai 2003, iar pe de alta parte perioada in care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu este inclusa in calculul duratei acesteia.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. ... a fost efectuata inspectia fiscala ce a avut ca obiect verificarea veniturilor impozabile, precum si a modului de constituire, evidentiere si virare, in cuantumurile si la termenele stabilite de lege, a obligatiilor fata de bugetul general consolidat, pentru anii 2002 - 2005.

Inspectia fiscala a fost efectuata in perioada 20.06.2007 – 30.06.2007, a fost suspendata in perioada 06.07.2007-17.07.2008 si a fost finalizata 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. ..., comunicata in data de 21.07.2008, fiind stabilite in sarcina contribuabilei diferente de impozit pe venit si accesorii aferente pentru perioada 2002 – 2004.

Incepand cu data de 03.02.2004 doamna X nu a mai obtinut venituri din activitatea de asigurari, conform declaratiei contribuabilei inregistrata la AFP Sector ... sub nr.... si a adeverintei nr.... emisa de SC Y SA.

Prin contestatia formulata contestatoarea invoca prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili diferente de impozit pe venit pentru anul 2002 si considera ca emiterea, comunicarea si plata impozitului pe venit stabilit de organele fiscale pe baza declaratiilor de venit echivaleaza cu efectuarea unei inspectii fiscale.

In drept, pentru anul 2002 referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale, aplicabile spetei sunt prevederile art. 231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se precizeaza:

“Dispozitii privind termenele - Termenele în curs la data intrarii în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga.”

Astfel, la art. 21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum si de a constata contravenitii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) în termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale în conditiile prevazute de lege”.

Totodata, conform art.62 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, asa cum a fost modificata si completata de Legea nr. 232/2003 pentru aprobarea O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala:

"Art. 62. - (1) Contribuabilii au obligatia sa completeze si sa depuna la organul fiscal competent o declaratie de venit global, precum si declaratii speciale, pâna la data de 15 mai a anului urmator celui de realizare a venitului."

Prin urmare, avand in vedere normele legale sus-citate rezulta ca inspectia fiscala se poate efectua în cadrul termenului de 5 ani de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei fiscale, respectiv de la data comunicarii impozitului pe venit stabilit in baza declaratiei de venit, care reprezinta termenul general de prescriptie in materie fiscala.

In consecinta, pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2002, **prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale a inceput sa curga la data de 15 mai 2003 si se implineste la data de 15 mai 2008.**

Motivatia adusa de contestatara potrivita careia dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2002 este prescrist, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat pentru creantele fiscale nascute inainte de data de 01.01.2004 sunt stabilite dispozitiile derogatorii exprese privind calculul termenelor de prescriptie in materie fiscala (art. 231 din Codul de procedura fiscala *“Termenele în curs la data intrarii în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga”*).

De asemenea, potrivit prevederilor art.92 alin.(2) si art.104 alin. (3) si (4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art.92 - Înteruperea si suspendarea termenului de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale

(...)

(2) Termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale.

"Art. 104 - Durata efectuării inspecției fiscale

(...)

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competente poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta."

Intrucât, în cazul în speta, inspecția fiscală a fost inițiată la data de **20.06.2007**, a fost suspendată în perioada **06.07.2007-17.07.2008**, aspect comunicat contribuabilului prin adresa nr...., organul de inspecție fiscală a emis decizia de impunere nr. ... prin care a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe venitul net anual în suma de ... lei pentru anul 2002, în data de **18.07.2008**, comunicată contribuabilului în data de **21.07.2008**, rezultă că **dreptul organului fiscal de a stabili suplimentar diferența de impozit pe venit net anual, nu era prescris la data când i-a fost comunicată decizia de impunere contestată, întrucât perioada în care derularea inspecției fiscale a fost suspendată nu este inclusă în calculul duratei acesteia, contestația doamnei X cu privire la inspecția fiscală pentru anul 2002 pe motiv de prescripție este neintemeiată.**

Referitor la argumentul adus în sprijinul contestației cu privire la faptul că s-a prezentat la organul fiscal pentru vizarea registrului de încasări și plăți, însă nu i s-a pus în vedere faptul că înregistrările contabile le-a efectuat greșit, iar perioada supusă inspecției finalizată prin decizia de impunere care face obiectul prezentei contestații a mai fost supusă altor verificări pe motiv de emiteră a altor decizii de impunere, se menționează următoarele:

În materia impozitului pe venit dispozițiile legale cuprinse atât în O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cât și Codul fiscal, stipulează obligația contribuabililor de a depune declarații fiscale, în baza cărora organul fiscal emite decizii de impunere. Ulterior, organele de inspecție fiscală efectuează în interiorul termenului de prescripție **verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale ale contribuabililor** și stabilesc eventualele diferențe față de creanța fiscală declarată de acestia.

Prin referatul cuprinzând propunerile de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală din cadrul AFP sector ... precizează că anterior prezentei inspecții fiscale generale, P.F.A X nu a mai făcut obiectul unei alte inspecții fiscale.

Având în vedere cele prezentate nu poate fi reținută afirmatia contestației cu privire la reverificare, întrucât pe de o parte, obligațiile fiscale rezultate din deciziile de impunere sunt stabilite în baza declarațiilor contribuabililor, **sub rezerva verificării ulterioare**, organul fiscal având posibilitatea de a modifica decizia de impunere ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, pe baza concluziilor raportului de inspecție fiscală, iar pe de altă parte, organul de inspecție fiscală din cadrul AFP sector ... precizează că **nu** a mai fost verificată pentru această perioadă P.F.A X.

În speta sunt incidente și dispozițiile art.90 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

"(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.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție."

Totodata potrivit art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.*"

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*

c) *discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau împuternicitii acestora, dupa caz;*

d) *solicitarea de informatii de la terti;*

e) *stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale;*

f) *stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

(...)"

Fata de cele prezentate se retine ca doamna X confunda stabilirea obligatiilor fiscale in baza declaratiei de venit global cu stabilirea obligatiilor fiscale in urma inspectiei fiscale. Faptul ca pentru anii 2002, 2003 si 2004 au fost emise decizii de impunere de plati anticipate si anuale, iar in urma inspectiei fiscale au fost stabilite diferente fata de creanta fiscala declarata, respectiv fata de decizia anterioara nu echivaleaza cu reverificarea.

Ca urmare, fiind inlaturate exceptiile invocate de contestatara, se va trece la solutionarea pe fond a cauzei.

3.1.2. Referitor la diferentele de impozit pe venit stabilite 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.... pe perioada 2002 – 2004.

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector ... a determinat corect in sarcina contribuabilei diferentele de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anii 2002 - 2004, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., in conditiile in care argumentele prezentate in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organului de inspectie fiscala.

In fapt, Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala a fost emisa de AFP Sector ..., in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., prin care s-a verificat P.F.A X, pentru anii 2002 - 2004, organele de inspectie fiscala stabilind urmatoarele:

	2002	2003	2004
Venit brut declarat de contribuabila			
Venit brut stabilit de inspectia fiscala			
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabila			
Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala			
Venit net declarat de contribuabila			
Venit net stabilit de inspectia fiscala			

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata privind impozitul de venit si accesoriile aferente astfel:

Pentru anul 2002:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2003:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente;

Pentru anul 2004:

- ... lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- ... lei - accesorii aferente.

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei, aferenta **anului 2002** a avut la baza:

- majorarea veniturii brut cu suma de ... lei, reprezentand venituri din dobanzi bancare neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarate (... lei) , precum si eroare de aditie (... lei), conform notei explicative nr..., data de doamna X;

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei, reprezentand: **majorari de intarziere si penalitati aferente taxei de ocupare a domeniului privat al municipiului Bucuresti** in suma de ... lei, **avansul si valoarea ratelor de leasing** pentru autoturismul marca ... in suma de ... lei, **impozit pe venit si majorari de intarziere aferente** in suma de ... lei, **impozit cladire** in suma de ... lei, **cheltuieli protocol** peste limita legala de 0,25% din baza de calcul in suma de ... lei;

- amortizare acordata de organul de inspectie fiscala ca si cheltuiala deductibila in suma de ... lei, pentru contractul de leasing care are ca obiect autoturismul ... 206;

- eroare de aditie in suma de... lei declarata in minus fata de cheltuielile inregistrate, conform notei explicative data de doamna X si inregistrata sub nr.....

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei, aferenta **anului 2003** a avut la baza:

- majorarea venitului brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din **dobanzi bancare** neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarate;

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei, reprezentand: **majorari de intarziere CAS** in suma de ... lei, **valoarea ratelor de leasing** pentru autoturismul marca ... in suma de ... lei, **impozit pe venit** in suma de ... lei, **contravaloarea laptop** marca ... in suma de ... lei, **majorari de intarziere si penalitati aferente taxei de ocupare a domeniului privat al municipiului Bucuresti** in suma de... lei, **cosmetice** in suma de ... lei, **cheltuieli protocol** peste limita legala de 0,25% din baza de calcul in suma de ... lei;

- amortizare acordata de organul de inspectie fiscala ca si cheltuiala deductibila in suma de ... lei, pentru contractul de leasing care are ca obiect autoturismul ...;

- eroare de aditie in suma de ... lei declarata in minus fata de cheltuielile inregistrate, conform notei explicative data de doamna X si inregistrata sub nr.....

Stabilirea diferentei de venit net in suma de ... lei, aferenta **anului 2004** a avut la baza:

- majorarea venitului brut cu suma de ... lei reprezentand venituri din **dobanzi bancare** neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nedeclarate;

- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma totala de ... lei, reprezentand: **valoarea ratelor de leasing** pentru autoturismul marca ... in suma de ... lei, **impozit pe venit** in suma de ... lei, cheltuiala **diferenta curs valutar** aferenta ratelor si dobanzii calculate la contractul de leasing in suma de... lei, **cheltuiala cu dobanda aferenta contractului de leasing** pentru autoturismul marca ... in suma de ... lei, **contravaloare energie electrica** in suma de ... lei, **contravaloare convorbiri telefonice** in suma de ... lei;

- amortizare acordata de organul de inspectie fiscala ca si cheltuiala deductibila in suma de ... lei, pentru contractul de leasing care are ca obiect autoturismul ... si pentru laptop.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 10 si art. 16 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile si completarile ulterioare si cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestor articole, aprobate prin HG nr. 54/2003, incidente in anul 2002 si 2003:

Ordonanta:

“**Art. 10.** - (1) În vederea determinarii venitului net ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

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

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevazute de legislatia în vigoare, dupa caz. (...) Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în conditiile în care calculul se efectueaza conform legislatiei în materie;

(...)

e) impozitul pe venit datorat conform prezentei ordonante, precum si impozitul pe venitul realizat în strainatate nu sunt cheltuieli deductibile;

(...)

(2) Veniturile si cheltuielile în natura se evalueaza potrivit metodelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante.

“**Art. 16.** - (1) Venitul net din activitati independente se determina în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla.

(2) **Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.**

(3) **Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura,** inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, ramase dupa încetarea definitiva a activitatii. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub forma de credite. (4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) amenzile, **majorarile de întârziere si penalitatile**, altele decât cele de natura contractuala;

b) donatiile de orice fel;

c) cheltuielile de sponsorizare sau mecenat, care depasesc limitele prevazute de lege;

d) cheltuielile pentru protocol, care depasesc limita de 0,25% aplicata asupra bazei calculate conform alin. (5);

e) ratele aferente creditelor angajate;

f) dobânzile aferente creditelor angajate pentru achizitionarea de imobilizari corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsa în valoarea de intrare a imobilizarii corporale potrivit prevederilor legale;

g) cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

(...)

j) impozitul pe venit suportat de platitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

(...)

m) alte sume care depasesc limitele cheltuielilor prevazute prin legislatia în vigoare.

(5) **Baza de calcul la care se aplica limitele de cheltuieli prevazute la alin. (4) lit. c) si d) se determina prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului.”**

Norme metodologice:

“1. **În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt:** venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si **veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii**, din alte activitati adiacente si altele asemenea.

(...)

2. **Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului**, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevazute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanta.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- **cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementarile în vigoare;**

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria în cazul contractelor de leasing operational, respectiv **cheltuielile cu amortizarea si dobânzile pentru contractele de leasing financiar**, stabilite în conformitate cu prevederile privind operatiunile de leasing si societatile de leasing; (...).”

Prevederi similare se regasesc si in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004 si in Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

Perioada impozabila

"Art. 44. - (1) Perioada impozabila este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

(...)

Norme metodologice:

16. Anul fiscal corespunde cu perioada celor 12 luni ale unui an calendaristic în care se realizeaza venituri. Venitul impozabil ce se realizeaza într-o fractiune de an sau în perioade diferite ce reprezinta fractiuni ale aceluiasi an se considera venit anual impozabil.

Codul fiscal:

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii în partida simpla

"Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii;

b) veniturile sub forma de dobânzi din creante comerciale sau din alte creante utilizate în legatura cu o activitate independenta;

(...)

(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) **sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;**

b) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite;

c) **sa respecte regulile privind amortizarea**, prevazute în titlul II, dupa caz;

(...)

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare si mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinata conform alin. (6);

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinata conform alin. (6);

(...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cât si în scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;

(...)

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operational, respectiv cheltuielile cu amortizarea si dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operatiunile de leasing si societatile de leasing;

(...)

(6) Baza de calcul se determina ca diferenta dintre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, cheltuielile de protocol si cotizatiile platite la asociatiile profesionale.

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

b) cheltuielile corespunzatoare veniturilor neimpozabile ale caror surse se afla pe teritoriul României sau în strainatate;

c) **impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu**, inclusiv impozitul pe venitul realizat în strainatate;

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevazute la alin. (4) lit. d) si la alin. (5) lit. h);

e) donatii de orice fel;

f) amenzile, confiscarile, **dobânzile, penalitatile de întârziere si penalitatile datorate autoritatilor române** si straine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele platite conform clauzelor din contractele comerciale;

g) ratele aferente creditelor angajate;

h) dobânzile aferente creditelor angajate pentru achizitionarea de imobilizari corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsa în valoarea de intrare a imobilizarii corporale, potrivit prevederilor legale;

i) **cheltuielile de achizitionare** sau de fabricare **a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;**

(...)

l) **impozitul pe venit** suportat de platitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

m) alte sume prevazute prin legislatia în vigoare.

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate în partida simpla, cu respectarea reglementarilor în vigoare privind evidenta contabila, si sa completeze Registrul-jurnal de încasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activitatii.”

Norme metodologice:

“**52. În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt:** venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si **veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii**, din alte activitati adiacente si altele asemenea.

(...)

53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;

- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;
- c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite.

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- **cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;**(...)

- **cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;** (...)

- **cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementarile titlului II din Codul fiscal, dupa caz;** (...)

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operational, respectiv cheltuielile cu amortizarea si dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operatiunile de leasing si societatile de leasing;(..."

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca, pe de-o parte, in venitul brut sunt incluse sumele încasate din desfasurarea activitatii, inclusiv din dobanzi bancare pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, iar pe de alta parte, faptul ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Ca urmare, sunt precizate in mod expres cheltuielile deductibile care pot fi deduse, nefiind permisa extinderea lor prin analogie.

Se retine ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca aceste cheltuieli *“sa fie efectuate in interesul direct al activitatii “* si nu in interes personal.

1. In ceea ce priveste diferenta intre venitul brut aferent anilor 2002, 2003 si 2004 constatata de organul de inspectie fiscala si venitul brut declarat de contestatara, se retine faptul ca, incasarile acesteia au fost majorate cu veniturile din dobanzi bancare, acestea nefiind inregistrate in registrul jurnat de incasari si plati.

In drept, potrivit art.16 alin.(3) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

“Venitul brut cuprinde sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, ramase dupa încetarea definitiva a activitatii. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub forma de credite.”

In ceea ce priveste **venitul brut** pct.1 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.1066/1999, unde se fac precizari pentru aplicarea art.16 din O.G. nr.73/1999, **aplicabile pana la 31.12.2002,** stipuleaza:

“În venitul brut se includ toate veniturile în bani si în natura, cum sunt: venituri din vânzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, precum si veniturile din dobânzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea.”

Prevederi similare au fost preluate la art.49 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la pct.52 din Anexa la H.G. nr.44/2004 privind

normele de aplicare a art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, rezulta ca in mod legal organul de inspectie fiscala a majorat venitul brut cu veniturile din dobanzi bancare intrucat normele legale sus mentionate precizeaza in mod expres faptul ca in venitul brut se includ si veniturile din dobanzile primite de la banci.

2. In ceea ce priveste cheltuiala cu achizitionarea autoturismului marca ... in anul 2002 si a unui laptop in anul 2004, se retine ca doamna X a dedus avansul si valoarea ratelor de leasing efectuate pentru autoturism si valoarea de achizitie a laptopului, fara sa tina seama ca acestea sunt mijloace fixe amortizabile pe durata de functionare.

In drept, conform Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 1066/1999 sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, in conformitate cu reglementarile in vigoare;
- cheltuielile privind operatiunile de leasing operational si financiar (...).

Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 215/2000 prevad la pct. 47 urmatoarele: "**cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere potrivit legii amortizarii**".

Conform prevederilor art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

*„(4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:***

- a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;*
- b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;*
- c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;”*

In ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, conform actelor normative anterior mentionate, acestea sunt deductibile in limitele stabilite de **reglementarile în vigoare**.

Astfel, in conformitate cu prevederile art. 1, art. 3 si art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare:

"Art. 1 - (...) **Persoanele fizice si asociatiile fara personalitate juridica**, care desfasoara activitati în scopul realizarii de venituri si care, potrivit legii, sunt obligate sa conduca evidenta în partida simpla, **vor amortiza bunurile si drepturile pe care le detin**, potrivit prezentei legi.

Prin bunurile si drepturile, prevazute la alineatul precedent, se înțelege mijloacele fixe si activele necorporale, astfel cum sunt definite la art. 3 lit. b), respectiv la art. 7 din prezenta lege."(...)

"Art. 3 - Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investitiile pentru amenajarea acestora;
- b) **mijloacele fixe**.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizeaza ca atare si îndeplineste cumulativ urmatoarele **conditii**:

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotarâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizata anual, în functie de indicele de inflatie;
- b) are o durata normala de utilizare mai mare de un an. "

"**Art. 11** - Amortizarea mijloacelor fixe **se calculeaza incepand cu luna urmatoare** punerii în functiune, pana la recuperarea integrala a valorii de intrare, conform duratelor normale de functionare." (...)

Astfel la art.1 din H.G. nr.424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, se specifica:

"(...) **valoarea de intrare a mijloacelor fixe** stabilita in conditiile art.3 alin.2 lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, este de **8.000.000 lei**."

La art.6 alin.(1) din H.G. nr.1553/2003 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, se specifica:

"(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2004 valoarea de intrare a mijloacelor fixe, stabilita în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale si necorporale, republicat, cu modificările si completarile ulterioare, este de **15.000.000 lei**."

Avand in vedere aceste prevederi legale, contestatara avea obligatia de a inregistra cheltuielile cu achizitionarea autoturismului si a laptopului in evidenta contabila ca mijloace fixe, intrucat cheltuielile cu achizitionarea acestuia, nu se deduc in momentul cumpararii, ci se amortizeaza lunar pe durata normala de functionare. De altfel, organul de inspectie fiscala a acordat drept cheltuieli deductibile amortizarea pentru autoturismul ... si pentru laptop, in suma de ... lei in anul 2003 si in suma de... lei in anul 2004.

3. In ceea ce priveste cheltuielile efectuate cu energia electrica, contravaloarea convorbirilor telefonice, diferenta curs valutar si dobanda aferenta contractului de leasing pentru autopturismul marca ..., aferente anului 2004, se retine ca organul de inspectie fiscala a acordat deducerea acestor cheltuieli proportional cu perioada efectiv lucrata. Contribuabila din luna martie 2004 nu a mai obtinut venituri, intrucat nu a mai desfasurat activitatea ca persoana fizica autorizata, ci ca salariata.

Avand in vedere dispozitiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad reguli precise pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuata in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului**, rezulta ca, in mod legal organul de inspectie fiscala nu au acordat deducerile respective.

4. In ceea ce priveste cheltuielile efectuate cu impozitul pe venit aferent anului 2002 si 2003, majorarile de intarziere aferente impozitului pe venit al anului 2002, majorari de intarziere CAS in anul 2003, majorari de intarziere si penalitati aferente taxei de ocupare a domeniului privat al municipiului Bucuresti, se retine ca in mod corect organul de inspectie fiscala nu a acordat deducerea acestor cheltuieli, intrucat acestea **se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege, respectiv art.10 alin.(1) lit.e) si art.16 alin.(4) lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, in vigoare in anii 2002 si 2003.**

5. Referitor la celelalte cheltuieli enumerate de contestatoare in cuprinsul contestatiei , impozit cladire, cheltuieli protocol peste limita legala de 0,25% din baza de calcul, cosmetice.

Prin contestatia formulata contestatoarea enumera cu caracter general o serie de cheltuieli pe care le considera deductibile fiscal fara a preciza temeiul legal. Motivatiile contestatarei precum ca nu i s-a pus in vedere faptul ca inregistrările contabile le-a efectuat gresit, iar prin decizia contestata obligatiile s-au stabilit atat printr-o lege abrogata (O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit) cat si printr-o lege in vigoare (Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal), nu justifica deductibilitatea acestora, intrucat asa cum s-a retinut anterior contestatara face confuzie intre impunerea efectuata pe baza propriilor declaratii si cea efectuata in urma inspectiei fiscale. In ceea ce priveste aplicarea retroactiva a dispozitiilor legale se retine ca organul de inspectie a aplicat intocmai dispozitiile legale incidente fiecarei perioade supusa inspectiei fiscale, potrivit principiului de drept "tempus regit actum".

Nu in ultimul rand, potrivit prevederilor art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "*Contestatorul (...) poate depune probe noi în sustinerea cauzei*" ori nici la dosarul contestatiei aceasta nu a depus documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea constata de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala prevede:

"În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.** Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii".

Avand in vedere aspectele prezentate, precum si prevederile art.92 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv: "*Inspectia fiscala are urmatoarele atributii: a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale*" si ale art.103 alin. (1) "*Inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*", se retine ca, masura de reintregire a venitului brut cu veniturile din dobanzi bancare si de stabilire a diferentei de impozit pentru anii 2002, 2003 si 2004 a fost dispusa in mod corect de catre organele fiscale.

Pentru argumentele expuse si avand in vedere ca doamna X nu aduce argumente concrete care sa infirme constatările organului de inspectie fiscala, prin care sa demonstreze ca respectivele cheltuieli contribuie in mod direct la realizarea veniturilor si nici nu face dovada cu documente a altei situatii de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, urmeaza a se respinge ca neintemeiata legal contestatia formulata impotriva 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...., intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., **cu privire la baza de impunere suplimentara, in perioada 2002 -2004 si a impozitului pe venit aferent stabilit suplimentar.**

3.2.1. Cu privire la contestatia formulata de contestatara impotriva obligatiilor fiscale accesorii de plata in suma de ... lei pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul

2002, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.....

Cauza supusa solutionarii o reprezinta daca contestatara datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale accesorii aferente diferentelor de impozit pe venit, in conditiile in care din actele anexate dosarului contestatiei si a sustinerilor organelor de inspectie fiscala reiese ca decizia de impunere prin care s-a stabilit debitul principal a fost comunicata contribuabilei.

In fapt, pentru diferenta de impozit pe venit stabilita in plus pe anul 2002, organele de inspectie ale Administratiei Finantelor Publice sector ... au calculat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... obligatii fiscale accesorii de plata in suma totala de ... lei, din care:

- dobanzi de intarziere in suma de ... lei pe perioada 30.07.2004-31.12.2005;
- penalitati de intarziere in suma de ... lei, pana la 31.12.2005;
- majorari de intarziere in suma de ... lei pe perioada 01.01.2006-18.07.2008.

In baza Declaratiei de venit global pe anul 2002 nr...., organul fiscal a emis Decizia de impunere anuala pe anul 2002 nr. ... din data de ..., comunicata la data de ..., prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de ... lei (... lei vechi).

Ulterior, a fost emisa o alta decizie de impunere pe anul 2002 nr...., prin care diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de ... lei (... lei vechi) fata de cea anterioara in suma de ... lei.

In drept, art.65 alin. (3) si (4) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, prevede:

"(3) În aceasta decizie organul fiscal stabileste si diferentele de impozit anual ramase de achitat sau impozitul anual de restituit, care se determina prin scaderea din impozitul anual datorat a obligatiilor reprezentând plati anticipate cu titlu de impozit si a creditelor fiscale externe pentru veniturile realizate din categoriile de venituri prevazute la art. 59.

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

Cu privire la aplicarea art.67 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 54/2003 precizeaza:

"Ordonanta:

Art. 67. -(1) Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala, se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere.

(2) În cazul în care din decizia de impunere rezulta diferente de impozit de restituit de la bugetul de stat, sumele platite în plus se compenseaza cu obligatii neachitate în termen, din anul fiscal curent, iar diferenta se restituie în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere.

Norme metodologice:

(...)

6. În situatia în care organul fiscal competent constata diferente de venituri supuse globalizarii, se va emite o noua decizie de impunere anuala prin care se stabilesc diferente de impozite de plata, situatie în care majorarile de întârziere si penalitatile de întârziere se vor calcula de la termenul de plata stabilit în decizia de impunere initiala comunicata."

Potrivit din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2005:

art.114 (1): "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. "

art. 115(1): "Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv."

art.115(2): "Prin exceptie de la prevederile alin. 1, se datoreaza dobanzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pana la data stingerii acesteia inclusiv. "

art.120:,,(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor. "Alineatul (1) a fost modificat prin art. I pct. 15⁶ din O.G. nr. 20/2005, astfel cum a fost modificat prin Legea de aprobare nr. 210/2005, astfel: "(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

- Articolul 120 va fi abrogat prin art. IV din Legea nr. 210/2005, începând cu data de 1 ianuarie 2006.

Potrivit art. 45 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Opozabilitatea actului administrativ fiscal

Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata în actul administrativ comunicat, potrivit legii".

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate se retine ca in urma constatarii unor diferente de venituri impozabile supuse globalizarii, organul fiscal va emite o noua decizie de impunere anuala, prin care se stabilesc diferente de impozit, iar dobanzile si penalitatile de intarziere se calculeaza de la termenele de plata stabilite prin decizia de impunere anuala **initial comunicata**.

Referitor la comunicarea deciziei de impunere anuala initiala pentru anul 2002, organul de inspectie fiscala a avut in vedere informatiile transmise de Serviciul de gestiune declaratii persoane fizice din cadrul AFP Sector ..., potrivit adresei nr.

Prin adresa nr...., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... organul fiscal precizeaza ca Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate de persoane fizice romane cu domiciliul in Romania pe anul 2002, prelucrata in baza declaratiilor speciale privind veniturile din activitati independente si de venit global depuse de contribuabila, a fost comunicata cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire la data de **02.10.2003**, anexata in copie la dosarul contestatiei.

Fata de cele prezentate se retine ca organul de inspectie fiscala avea obligatia de a calcula accesorii (dobanzi/majorari/penalitati) incepand cu 02 decembrie 2003 si nu incepand cu 30.07.2004.

Avand in vedere reglementarile legale sus-mentionate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organul fiscal a calculat eronat accesoriile aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru anul 2002 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ... si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, rezulta ca obligatiile de plata accesorii in suma totala de... lei sunt legal calculate si datorate de doamna X.

Referitor la titulatura accesoriilor, care in timp au avut diverse denumiri, respectiv majorari de intarziere, dobanzi de intarziere, penalitati de intarziere se precizeaza ca indiferent de modul in care s-au "intitulat", scopul a fost acelasi, respectiv sanctionarea neachitarii la scadenta a obligatiilor fiscale, inclusiv a celor stabilite in urma inspectiei fiscale.

Prin urmare, fata de cele retinute in prezenta, contestatia formulata de doamna X se va respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2.2. Cu privire la contestatia formulata de contestatara impotriva obligatiilor fiscale accesorii de plata in suma totala de ... lei pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2003 si 2004 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.....

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal este indreptatit sa calculeze accesorii si sa pretinda plata acestora, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca deciziile de impunere prin care s-a stabilit debitul principal au fost comunicate contribuabilei pentru a-i fi opozabile.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... au stabilit in sarcina doamnei X majorari de intarziere, astfel:

- pentru diferenta de impozit pe venit stabilita in plus pe anul 2003 in suma de ... lei, au fost calculate dobanzi in suma de ... lei pentru perioada 20.05.2005-31.12.2005, penalitati in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei pe perioada 01.01.2006-18.07.2008;

- pentru diferenta de impozit pe venit stabilita in plus pe anul 2004 in suma de ... lei, au fost calculate dobanzi in suma de ... lei pentru perioada 06.07.2005-31.12.2005, penalitati in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei pe perioada 01.01.2006-18.07.2008.

Prin adresa nr....., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... organul fiscal precizeaza urmatoarele:

„Referitor la anul 2003 nu se poate face dovada comunicarii deciziei de impunere anuala, Administratia Finantelor Publice sector ... – Administrarea Veniturilor Statului – Persoane Fizice prin adresa nr.... facand precizari doar despre data instituirii diferentei de impozit anual de regularizat stabilita in plus la data de 20.05.2005.

Referitor la anul 2004 nu se poate face dovada comunicarii deciziei de impunere anuala, Administratia Finantelor Publice sector ... – Administrarea Veniturilor Statului – Persoane Fizice prin adresa nr.... ne precizeaza ca diferenta de impozit anual de regularizat in minus a fost compensata in data de 06.07.2005.”

In drept, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 21. - (1) Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept materiale fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...)."

"Art. 45. - Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii".

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri.

"Art. 86. - (1) **Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent**. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.

(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si instiintari de plata, de la data comunicarii acestora, in conditiile in care se stabilesc sume de plata.

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.**

(3) Majorarile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

(4) Majorarile de intarziere se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)".

"Art. 120. - **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Totodata, conform dispozitiilor art. 67 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

"Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala, se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de întârziere."

Potrivit prevederilor art. 84 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Diferentele de impozit ramase de achitat conform deciziei de impunere anuala se platesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza sumele stabilite potrivit reglementarilor în materie, privind colectarea creantelor bugetare."

Din interpretarea dispozitiilor legale sus-citate rezulta ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, in masura in care suma datorata in contul acestui debit a fost stabilita prin

decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara comunicarii.

Avand in vedere prevederile legale sus mentionate se retine ca in urma constatarii unor diferente de venituri impozabile supuse globalizarii, organul fiscal va emite o noua decizie de impunere anuala, prin care se stabilesc diferente de impozit, iar dobanzile si penalitatile de intarziere se calculeaza de la termenele de plata stabilite prin decizia de impunere anuala **initial comunicata**.

Prin adresa nr...., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.... organul fiscal precizeaza ca nu detine dovada comunicarii Deciziilor de impunere anuale pentru veniturile realizate de persoane fizice romane cu domiciliul in Romania pe anii 2003 si 2004, prelucrate in baza declaratiilor speciale privind veniturile din activitati independente depuse de contribuabila.

Rezulta ca, in speta, nu se poate stabili drept scadenta a impozitului anual datorat pentru anul 2003 data de 20.05.2005, respectiv pentru anul 2004 data de 06.07.2005, in conditiile in care din actele anexate dosarului contestatiei si potrivit sustinerilor organelor de inspectie fiscala, nu reiese data la care au fost comunicate deciziile de impunere initiale.

Astfel, avand in vedere documentele existente in dosarul cauzei, organul de solutionare nu se poate pronunta daca contestatara datoreaza bugetului de stat, obligatii fiscale accesorii aferente diferentelor de impozit pe venit, in conditiile in care din actele anexate dosarului contestatiei si din sustinerile organelor de inspectie fiscala nu reiese data la care au fost comunicate deciziile de impunere initiale, motiv pentru care urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si a Instructiunilor aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/27.09.2005, respectiv la **desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .., pentru suma de... lei, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente anului 2003 si majorari de intarziere aferente anului 2004.**

Urmeaza ca organul fiscal teritorial sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei cu privire la datorarea/nedatorarea accesoriilor aferente diferentei de impozit pe venit pentru anii 2003 si 2004.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

“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.

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 aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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, acesta putand fi contestat potrivit legii”.

3.2.3. Referitor la suspendarea executarii actului administrativ fiscal, cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a acestui

capat de cerere, in conditiile in care suspendarea executarii actului administrativ fiscal nu intra in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. ... privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala, AFP sector ... a stabilit in sarcina doamnei X, obligatii de plata in suma totala de ... lei, reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2004, in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

Contestatia petentei vizeaza si suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

In drept, art. 215 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei.

Totodata, dispozitiile art.14 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ stipuleaza:

"(1) In cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, in conditiile art.7, a autoritatii publice care a emis actul, **persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ pana la pronuntarea instantei de fond.**

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citarea partilor."

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, solicitarea contestatarei de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere.

Prin urmare, contestatia doamnei X va fi respinsa ca inadmisibila si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.21, art.45, art.85 alin.(1), art.86 alin.(1) si (6), art.90, art.92 alin.(2), art.94, art.103 alin.(1), art.104 alin.(3) si (4), art.213 alin.(4), art.215, art.216 alin.(3), art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.114, art. 115, art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2005, art.21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.10, art.16, art.62, art.65 alin.(3) si (4), art.67 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, asa cum a fost modificata si completata de Legea nr. 232/2003 pentru aprobarea O.G. nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit aprobate prin HG nr.54/2003, art.44, art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, pct.1 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr.1066/1999, art.48 alin(4), art.49 alin.2 lit.b), art.84 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.47 din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida

simplic de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 215/2000, art. 1, art. 3 si art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile ulterioare, art.1 din H.G. nr.424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, art.6 alin.(1) din H.G. nr.1553/2003 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art.14 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata, in parte, contestatia formulata de doamna X, impotriva 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. ..., prin care AFP Sector ... a stabilit obligatii de plata in suma totala de ... lei, reprezentand **diferente de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus pentru perioada 2002 - 2004.**

2. Respinge ca neintemeiata, in parte, contestatia formulata de doamna X, pentru suma de ... lei reprezentand obligatii fiscale accesorii aferente diferentei de impozit pe venitul net anual stabilita in plus pentru anul 2002, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de Administratia Finantelor Publice Sector

3. Desfiinteaza, in parte, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. 169/18.07.2008, emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3, pentru suma de **5.953 lei**, reprezentand accesorii aferente diferentei de impozit pe venit pentru anul 2003 si anul 2004.

4. Respinge ca inadmisibila solicitarea contestatarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata conform prevederilor legale la Tribunalul Bucuresti, in termen de 6 luni de la comunicare.