



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
judetului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor**

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. 37/28.05.2010

privind soluționarea contestației depusă de d-l ȘERBAN SIMION – CABINET INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA cu sediul în BISTRIȚA, Str. VADULUI , Nr. 4, Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4402/03.03.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION din BISTRIȚA.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. 8 din 07.01.2010 (filele 15 la 18), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 171/07.01.2010 și are ca obiect **suma totală de 2.101 lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente (1.835 lei) și majorări de întârziere aferente (266 lei).**

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. 4402/09.03.2010, (fila 26), s-a solicitat petentei completarea documentației din dosar atât în ceea ce privește precizarea obiectului contestației formulate cât și cu privire la motivarea în fapt a contestației în sensul justificării cu date și documente legale a cheltuielilor, stabilite ca nedeductibile fiscal, ce au influențat impozitul pe veniturile din activități independente aferente anilor 2007 și 2008, cele solicitate fiind transmise cu adresele nr. 167/22.03.2010, nr. 168/24.03.2010 și adresa fără număr din 19.05.2010, înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 5897/22.03.2010, nr. 6083/24.03.2010 și nr. 10240/19.05.2010 (filele 28 la 72).

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

Din actele dosarului rezultă următoarele:

I. Verificarea CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION din BISTRIȚA (inspecție fiscală generală), finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 171/07.01.2010 (filele 8 la 14) s-a efectuat pentru perioada 01.01.2007 la 31.12.2008.

Prin Decizia de impunere nr. 8/07.01.2010 (filele 15 la 18) organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, au stabilit în sarcina contribuabilului obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al statului în suma totală de 2.461 lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente (2.167 lei) și majorări de întârziere aferente (294 lei), **sumă din care petenta a înțeles să conteste în total 2.101 lei (1.835 lei impozit pe venit și 266 lei majorări de întârziere).**

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, înserate în cuprinsul capitolului IV, organele de inspecție consemnează faptul că diferențele suplimentare stabilite la impozitul pe venit în sarcina contribuabilului, au fost determinate de constatarea unor cheltuieli apreciate ca nedeductibile fiscal (suma de 7.612 lei pentru anul 2007 și 3.857 lei pentru anul 2008).

Cu privire la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal în sumă de 7612 lei stabilite pentru anul 2007, se reține că acestea au fost efectuate în cursul desfășurării unor proceduri la societăți comerciale, pentru care s-a declarat falimentul, cheltuieli înregistrate în Registrul de încasări și plăți pe bază de deconturi pe care petentul nu le-a prezentat organelor de inspecție fiscală. Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că documentele justificative care au stat la baza întocmirii lor nu au fost puse la dispoziția organelor de control.

În ce privește suma de 3.857 lei, exclusă de la deducere în anul 2008, se arată că reprezintă "*alimentare card la bursă*", cheltuială care în opinia organelor de inspecție fiscală nu întrunește condițiile pentru a fi dedusă motivat de faptul că nu a fost efectuată în scopul realizării venitului pentru care petentul este autorizat.

În susținerea acestor constatări organele fiscale invocă prevederile art. 48, alin. (1), (2) lit. a) și alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

II. Prin cererea (fila 20 la 21) înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 890/25.02.2010 și completările ulterioare (filele 28 la 51) înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 4402/03.03.2010 (filele 22 la 25) d-l Șerban Simion formulează contestație prin care solicită anularea măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr. 8/07.01.2010 (filele 15 la 18) ca netemeinice și nelegale, pentru obligațiile suplimentare stabilite în **suma totală de 2.101 lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente (1.835 lei) și majorări de întârziere aferente (266 lei).**

Se susține că suma cheltuielilor (7.612 lei) apreciate de organele de control ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit pentru anul 2007, au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fiind derulate pe parcursul desfășurării procedurilor de faliment și au la bază documente justificative.

Se arată că procedurile au fost deschise la societăți comerciale ajunse în starea de insolvență în baza Legii nr. 85/2006, pentru care contestatorul a fost desemnat prin sentințe judecătorești ca administrator judiciar sau lichidator. Aceste

sentințe sau încheieri judecătorești rămase definitive și irevocabile, având putere de lege în conținutul acestora, în opinia petentului, nu trebuie însoțite de nici un act justificativ, respectivele documente regăsindu-se în original la dosarele de faliment, pe baza cărora Judecătorul sindic a aprobat deconturile de cheltuieli depuse.

Ca răspuns la scrisoarea nr. 4402/09.03.2010 (fila 26), prin care s-a solicitat petentului precizarea exactă a sumei contestate cu defalcare pe surse de venit și transmiterea documentelor justificative pentru cheltuielile considerate nededucibile fiscal la calculul impozitului pe venit, CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION BISTRIȚA transmite la dosarul contestației documentația înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 5897/22.03.2010 și sub nr. 6083/24.03.2010 (filele 48 la 51). Pe lângă cele solicitate prin procedură, în ceea ce privește cheltuielile evidențiate separat pentru fiecare societate și aprobate pe baza deconturilor depuse la Judecătorul sindic, au fost anexate la dosarul cauzei, pentru anul 2007 un număr de 10 sentințe și încheieri ale Tribunalului Bistrița-Năsăud pentru tot atâtea societăți comerciale aflate în insolvență (filele 36 la 47), totalizând suma de 7.723 lei, cheltuieli aprobate de instanță ca fiind efectuate în cursul desfășurării procedurii de faliment .

Cât privește suma de 3.857 lei exclusă de la deducere la calculul venitului impozabil pe anul 2008 pentru faptul că reprezintă “*alimentare card la bursă*”, în realitate fiind vorba de alimentare cont bursă, petentul susține că suma reală a acestor cheltuieli, așa cum a fost ele evidențiată în Registrul Jurnal de încasări și plăți, este de 14.000 lei (anexă ordinele de plată filele 28 la 29). Această sumă reprezintă investiții pe piața de capital, în titluri de participare reglementate de art. 65 din Codul fiscal și se încadrează în prevederile art. 40 din același act normativ. Se arată că respectivele operațiuni, dacă pot fi efectuate de o societate comercială pe piața de capital urmărind realizarea unui profit, pot fi inițiate și de către o persoană fizică, căreia îi sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestator, 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 calculul 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 7.612 lei pe anul 2007 și 3.857 lei pentru anul 2008 reprezentând diverse cheltuieli care **nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor din activitatea autorizată desfășurată.**

Cât privește suma de 7.612 lei aceasta a fost cuprinsă în valoarea totală a unor deconturi întocmite pentru anul 2007 în scopul desfășurării unor proceduri de faliment la societăți comerciale, deconturi aprobate prin sentințe ale Tribunalului Bistrița-Năsăud, pe care însă petentul nu le-a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici documentele justificative care au stat la baza întocmirii lor.

Prin cererea formulată petentul a contestat modul cum organele fiscale au stabilit o parte din 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. Faptul că documentele justificative care au stat la baza întocmirii și depunerii deconturilor de cheltuieli nu au fost prezentate organelor de control, acestea regăsindu-se în dosarele de insolvență aprobate de judecătorul sindic, nu poate determina neluarea în considerare a acestor cheltuieli, atâta timp cât hotărârile judecătorești emise sunt definitive și irevocabile.

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”.

Potrivit pct. 37 lit. a) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului III al Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2044, una dintre condițiile care dau dreptul la deducerea cheltuielilor aferente veniturilor este, *“să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente”.*

Documentația transmisă la dosarul contestației (filele 28 la 47), în raport cu normele precitate, probează că administratorul judiciar numit (în speță CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION) să reprezinte societățile aflate în insolvență a inițiat întocmirea unor proceduri premergătoare pe baza cărora **au fost emise documente primare pentru diverse servicii** (mențiuni, specimene de semnături, depunere de acte, radieri, etc.). Toate sumele aferente au fost înscrise în deconturi de cheltuieli întocmite pentru fiecare unitate, la care s-au anexat și documentele justificative, deconturi aprobate prin hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile.

La dosarul cauzei au fost transmise de petent pentru verificarea realității susținerilor din contestație 10(zece) sentințe și încheieri emise de către Tribunalul Bistrița-Năsăud din care rezultă că valoarea cheltuielilor aprobate pe baza deconturilor depuse la instanță, reprezintă suma de 7.723 lei.

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.”*

În raport cu aceste norme, petentul avea obligația justificării cheltuielilor efectuate cu administrarea procedurii cu documente primare emise pe numele său, documente justificative care, fie individual, fie centralizate în deconturile întocmite, trebuiau operate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabilului.

Aceste documente nu au fost prezentate spre verificare organelor de inspecție fiscală, nici în copie, iar conform celor susținute de contestator, ele au fost anexate în original la deconturile depuse pentru aprobare în dosarele de insolvență.

Așa cum s-a arătat, prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, pentru a fi deduse, cheltuielile efectuate în scopul realizării venitului trebuie să fie justificate prin documente.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 ® : “Orice operațiune economică-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la bază înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Punctul 14 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/2004, enumeră elementele principale prevăzute în structura formularelor aprobate pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative. Pct. 15 ale aceluiași norme prevede că *“Documentele justificative care stau la baza înregistrării în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare”*.

În raport cu normele legale precitate rezultă că decontul de cheltuieli (ca o situație centralizatoare a documentelor justificative) reprezintă actul de centralizare al cheltuielilor care poate fi luat în considerare numai dacă acestuia îi sunt anexate documentele justificative în baza cărora a fost întocmit.

Fără a contesta realitatea sumelor înscrise în deconturile acceptate de către instanță, se impune însă cu necesitate verificarea actelor justificative având în vedere aprecierile organelor de inspecție fiscală (vezi referat fila 22 din dosar) conform cărora suma cheltuielilor pentru care contestatara a prezentat documentele justificative este identică sau apropiată cu cea a cheltuielilor reflectate în deconturi, ceea ce a condus, la dublarea acestora și implicit la diminuarea nejustificată a bazei de impunere.

Având în vedere că deconturile de cheltuieli și documentele primare anexate acestora nu au fost verificate de organele de inspecție fiscală și ținând seama că există diferențe între valoarea cheltuielilor excluse de la deducere la calculul venitului impozabil și valoarea celor rezultate din sentințele judecătorești precum și a celor înregistrate în Registrul de încasări și plăți, precum și suspiciunea ca aceleași cheltuieli au fost cuprinse atât în Registrul de încasări și plăți cât și în deconturi, este evident că în aceste condiții baza de impunere pentru anul 2007 nu poate fi certă și prin urmare nici impozitul stabilit suplimentar.

În conformitate cu prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală una dintre regulile privind inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere **“examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”**. La pct. 102.1 din Normele Metodologice privind aplicarea Codului de procedură fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 se prevede că **“La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar- contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiile fiscale”**.

Cu privire la mijloacele de probă, art. 49 alin. (1), art. 64 și art. 65 alin. (1) și (2) din același Cod stipulează că:

- **“Art. 49- (1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b)

c) folosirea înscrisurilor;

d).....

(2) probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.

Art. 56 alin. (1) din Codul de procedură fiscală dispune:

“În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri”.

- **“Art. 64 – Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

- **“Art. 65 – (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

(2) – Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

Față de cele reținute de organele de inspecție fiscală, raportat la normele legale precitate, și cele consemnate de petent în cuprinsul contestației, reținem că datele luate în calcul de organele de control pentru stabilirea venitului net impozabil pe anul 2007, respectiv cheltuielile, nu au fost determinate ca urmare verificării tuturor documentelor (a deconturilor și actelor primare) care au stat la baza înregistrării în evidențele contestatorului, fiind 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 se referă la perioada anului 2007 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 ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de 1.218 lei 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 având în vedere starea de fapt rezultată din documentele primare pe care petentul **are obligația să le prezinte pentru inspecție**, datele din actul de control desființat și anexele, precum și considerentele de mai sus.

Față de cele arătate anterior urmează ca Decizia de impunere nr. 8 din 07.01.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 171/07.01.2010 pentru **impozitul pe venit în sumă de 1.218 lei (7.612 lei x 16%) și majorările de întârziere aferente de 266 lei să fie desființată.**

În ceea ce privește suma de 3.857 lei, exclusă de la deducere la calculul impozitului pe venit pe anul 2008, petentul susține că reprezintă investiții pe piața de capital în titluri de participare, sumă plătită pe bază de ordine de plată (filele 28 la 29 – 14.000 lei) S.S.I.F. BROKER S.A. CLUJ de către d-l Șerban Simion cu mențiunea pe aceste documente :“*alimentare cont, alimentare cont BVB, alimentare cont SIBEX*”.

Aceste plăți, așa cum recunoaște și contestatara , nu au fost efectuate de către CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION ci în numele persoanei fizice ȘERBAN SIMION ceea ce denotă că suma nu reprezintă o cheltuială efectuată în scopul obținerii de venit pentru care contribuabilul este autorizat și prin urmare nu se încadrează în prevederile art. 48, alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal.

Prevederile art. 40 și 65 din Codul Fiscal invocate în susținere de către contribuabil sunt într-adevăr aplicabile atât persoanelor fizice cât și persoanelor juridice care realizează venituri de această natură, în mod individual sau dintr-o activitatea autorizată, dar nu în dubla calitate, respectiv de persoana fizică și de persoana fizică autorizată. De altfel, patrimoniul persoanei fizice Șerban Simion nu se poate confunda cu patrimoniul CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION, după cum nici veniturile și cheltuielile atribuibile celor două entități, nu pot fi tratate fiscal prin cumulare sau prin transfer de la o activitate la alta. Invederăm faptul că stabilirea, declararea și reținerea impozitului pe veniturile din investiții, așa cum prevăd dispozițiilor art. 65-67 din Codul fiscal, este esențial diferit de cel al impozitului pe veniturile din activități independente.

Față de aceste constatări reținem că în mod corect organele de inspecție fiscală au determinat **impozitul pe venit aferent de 617 lei** și, în consecință, pentru această sumă cererea petentului urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru aceste motive, în temeiul art. 216 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală ®,se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 8/07.01.2010 și a constatărilor aferente impozitului pe venit din Raportul de inspecție fiscală nr. 171/07.01.2010, cu privire la obligația de plată stabilită suplimentar către bugetul statului în sumă totală de **suma totală de 1.484 lei reprezentând impozit pe veniturile din activități independente (1.218 lei) și accesorii aferente (266 lei)**, și să se dispună 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 referatului.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚA ȘERBAN SIMION din BISTRIȚA și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. 8 din 07.01.2010 prin care s-a stabilit obligația de plată către bugetul statului suma **totală de 617 lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente.**

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

DIRECTOR EXECUTIV,