

Decizia nr. 286 / 16.04.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **PFA X**
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/22.08.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, cu adresa nr. x/21.08.2014, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/22.08.2014, asupra contestatiei formulata de **PFA X** si in nume propriu, prin CA RS, cu sediul in Voluntari, str. GB nr. , bl. , et. , ap. , jud. Ilfov si cu sediul ales pentru comunicarea actelor la CA "R S" din Bucuresti, Bd. N U nr., bl., sc., et., ap., sector 5.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 24.07.2014 si inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x/04.08.2014, il constituie urmatoarele acte administrative fiscale:

1. Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nr. x/10.06.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/10.06.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand impozit pe venit;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

3. Decizia nr. x/10.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

Deciziile de impunere contestate au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/08.06.2014, fiind comunicate sub semnatura in data de 25.06.2014, cu adresa nr. x/24.06.2014.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **PFA X**, prin CA R S.

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

I. Prin contestatia formulata, **PFA X** solicita anularea in totalitate a deciziilor de impunere, intrucat sumele inscrise in cuprinsul acestora sunt nedatorate si nelegale, fiind rezultatul unei inspectii fiscale efectuate cu incalcarea dispozitiilor legale privind procedura de realizare a acesteia.

In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente :

1. Consideratii procedurale privind nulitatea raportului de inspectie fiscala.

Inspectia fiscala a fost adusa la cunostinta contribuabilei prin reprezentant la 19.12.2013 odata cu inceperea inspectiei fiscale generale pentru perioada 2008-2011.

Nu i s-a comunicat avizul de inspectie fiscala potrivit art.101 din Codul de procedura fiscala si nici instiintarea privind inceperea inspectiei fiscale.

Nu se afla in niciuna din situatiile prevazute la art.102 din Codul de procedura fiscala.

La data de 19.08.2011 si-a incetat existenta ca entitate, fiind radiata si, prin urmare, potrivit art.2013 lit.c din Codul civil, incepand cu aceasta data au incetat toate mandatele de reprezentare acordate si capacitatea civica, respectiv personalitatea juridica.

2. Consideratii privind impozitul pe venit si contributiile sociale, respectiv taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar de inspectia fiscala.

Inspectorii fiscali trebuiau sa indeplineasca corect dispozitiile art.94 alin.3 din Codul fiscal (in fapt Codul de procedura fiscala).

Contestatarul apreciaza ca inspectorii fiscali au interpretat gresit dispozitiile art.48 din Codul fiscal, cheltuielile operate in Registrul de incasari si plati indeplinind conditiile de la art.37 si art.38 din Normele metodologice de aplicare, fara a exclude posibilitatea unor interpretari eronate de catre consultantul fiscal a caracterului deductibil al unor cheltuieli, insa acestea sunt minore.

Inlaturarea serviciilor financiare prestate de SC E M Grup SRL este neintemeiata si abuziva, acestea fiind necesare derularii activitatii autorizate de sondaj si studiere a pietei in Romania, in domeniul publicitatii, a carei prestare efectiva implica un bun management si foarte multe deplasari in strainatate, cheltuielile fiind in totalitate deductibile; mai mult, organele fiscale nu au abilitatea de a cenzura onorariile percepute si contractele.

Inspectorii fiscali nu au acordat prea multa atentie nici in ceea ce priveste cheltuielile deductibile limitat, cheltuielile de protocol fiind inlaturate in totalitate din Registrul de incasari si plati, desi au fost deduse in limita a 2% din baza de calcul potrivit art.48 alin.5 lit.b din Codul fiscal.

3. Consideratii privind serviciile de asistenta contabila de care a beneficiat.

Pe parcursul desfasurarii activitatii autorizate in Romania a beneficiat de serviciile unui consultant fiscal, SC E M Grup SRL, care avea obligatia de a tine evidentele contabile ale PFA in concordanta cu legislatia romana, in conditiile in care nu detine cetatenie romana si nu cunoaste in amanunt dispozitiile legale in domeniu.

In acest sens contestatarul solicita sa se aprecieze aplicabilitatea art.212 din Codul de procedura fiscala.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat verificarea PFA X pentru perioada 01.01.2008-20.08.2011, in baza adreselor nr. x/11.01.2012 si nr. x/21.11.2012 prin care Administratia Finantelor Publice a orasului Voluntari a solicitat efectuarea inspectiei fiscale, urmare cererii contribuabilei privind restituirea impozitului pe venit pe anul 2010.

Conform Rezolutiei nr.x/19.08.2011, PFA X si-a incetat activitatea.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/08.06.2014, AJFP Ilfov a verificat PFA X din punct de vedere al TVA si impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2008-20.08.2011.

Ca urmare a constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/08.06.2014, organul fiscal a emis urmatoarele acte administrative fiscale:

1. Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nr. x/10.06.2014, prin care a stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/10.06.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y1 lei reprezentand impozit pe venit;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

3. Decizia nr. x/10.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

III. Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale

In fapt, urmare adresei nr. x/21.11.2012 prin care Administratia Finantelor Publice a orasului Voluntari a solicitat efectuarea inspectiei fiscale la contribuabila X, urmare incetarii activitatii in data de 20.08.2011 si cererii de restituire a impozitului pe venit aferent anului 2010 depusa la DGFP Ilfov, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov a emis urmatoarele:

- procesul verbal de instiintare nr. x/2012/19.12.2013 prin care a adus la cunostinta PFA X, prin reprezentant, inceperea inspectiei fiscale generale incepand cu data de 19.12.2013;

- adresa nr. x/05.03.2014, prin care AJFP Ilfov a comunicat doamnei X suspendarea inspectiei fiscale solicitata de contribuabila pana la finalizarea verificarii situatiei fiscale privind taxa pe valoarea adaugata, prin imputernicit, conform adresei inregistrate la AJFP Ilfov sub nr. x/04.03.2014;

- adresa nr.x/20.05.2014, prin care AJFP Ilfov a comunicat, sub semnatura, doamnei X reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 26.05.2014.

In drept, in ceea ce priveste modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale, potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul de procedura fiscala:

„**Art.101 - (1)** Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Normele metodologice:

“**98.1.** La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul de inspecție fiscală poate aproba amânarea datei începerii inspecției fiscale, comunicându-le acestora data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Codul de procedura fiscala:

„**Art.104 - (4)** Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

Astfel, potrivit Ordinului președintelui ANAF nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

„**Art. 1** - Inspecția fiscală poate fi suspendată și reluată în condițiile și pentru motivele prevăzute prin prezentul ordin.”

“**Art. 2** - Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

(...) f) la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariției unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecție fiscală. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată.”

„**Art. 5** - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat **suspendarea, în următoarele condiții:**

(...) f) pentru art. 2 lit. f), după data aprobată de organul de inspecție fiscală ca termen-limită de suspendare a inspecției fiscale. (...)”

„**Art. 8** - (2) Data reluării inspecției fiscale va fi comunicată în scris contribuabilului.”

Fata de prevederea legala de mai sus, se retine ca legiuitorul a prevazut posibilitatea solicitarii de catre contribuabili, din motive justificate, a suspendarii inspectiei fiscale, urmand ca aceasta sa fie reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

In speta, ulterior emiterii procesului verbal de instiintare nr. x/2012/19.12.2013 privind inceperea inspectiei fiscale cu data de 19.12.2013, contribuabila a solicitat, prin imputernicit, suspendarea inspectiei fiscale.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la suspendarea inspectiei fiscale pentru perioada 05.03.2014-20.05.2014

Motivatiiile contestatarei vizand lipsa avizului de inspectie fiscala sunt nejustificate, in conditiile in care nu este necesara emiterea avizului atunci cand inspectia fiscala se efectueaza urmare a unei solicitari a contribuabililor, aspect stipulat la art.102 alin.4 lit.d din Codul de procedura fiscala si cata vreme aceasta a fost si instiintata cu privire la efectuarea inspectiei fiscale prin procesul verbal de instiintare nr. x/19.12.2013.

In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii efectuarii inspectiei fiscale ulterior incetarii activitatii persoanei fizice autorizate se retin urmatoarele aspecte:

Potrivit prevederilor art.31, art.34 si art.35 din Codul civil, in vigoare incepand cu data de 01.10.2011:

„Art.31 - (1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectațiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectațiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii. „

„Art.34 - Capacitatea de folosinta este aptitudinea persoanei de a avea drepturi si obligatii civile.”

„Art.35 - Capacitatea de folosinta incepe la nasterea persoanei si inceteaza odata cu moartea acesteia.”

Astfel, persoana fizica autorizata nu formeaza un subiect de drept distinct de persoana fizica care desfasoara o activitate in una din formele prevazute de lege (persoana fizica autorizata/intreprindere individuala/intreprindere familiala); prin urmare, toate drepturile si obligatiile unei persoane fizice, indiferent ca se nasc din raporturi juridice civile, profesionale, fiscale etc. sunt ale persoanei fizice, intre care unele sunt legate de activitatea economica.

Ca atare, incetarea existentei unui contribuabil la data radierii se aplica doar in cazul persoanelor juridice inregistrate si nu persoanelor fizice autorizate inscrise in registrul comertului, care-si inceteaza existenta. Efectul radierii acestor persoane din registrul comertului consta doar in scoaterea lor din registrul profesionistilor.

Referitor la efectuarea inspectiei fiscale in cazul contribuabililor radiati din registrul comertului rezulta ca:

- inspectia fiscala este posibila la persoana fizica autorizata, chiar daca a fost radiata din registrul comertului, intrucat persoana fizica exista in continuare, iar titularul obligatiei fiscale de plata este persoana fizica;

- desi legislatia a prevazut atribuirea a doua coduri de identificare fiscala, unul pentru obligatiile aferente activitatii economice (cod de inregistrare fiscala) si unul pentru celelalte obligatii fiscale, inclusiv pentru impozitul pe venit (CNP) aceasta nu produce efecte decat in planul administrarii si nu in ceea ce priveste obligatiile subiectului de drept fiscal;

- in acest context, obligatiile fiscale rezultate in urma inspectiei fiscale se individualizeaza prin decizii de impunere cu indicarea codului de identificare fiscala (CUI sau CNP), in functie de natura obligatiei de plata, iar in cazul radierii din registrul comertului, eventualele obligatii de plata rezultate in urma inspectiei fiscale urmeaza a fi individualizate prin utilizarea datelor de identificare ale persoanei fizice.

Fata de aspectele mai sus prezentate, referitor la nulitatea actelor administrativ fiscale atacate, invocata de contestatara, se retin urmatoarele:

- asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

- pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila, coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele contribuabilei cu privire la acest capat de cerere nu sunt de natura sa conduca la

nulitatea deciziilor de impunere atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest caput de cerere.

3.2. Referitor la Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nr. x/10.06.2014

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra TVA si accesoriilor aferente in suma totala de y lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la diferentele stabilite de inspectia fiscala

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/10.06.2014 emisa in baza raportului inspectia fiscala nr. x/08.06.2014 s-au stabilit urmatoarele diferente:

- taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei pentru perioada 01.01.2008-20.08.2011, din care: y lei reprezinta TVA cu cota de 19% si y lei reprezinta TVA cu cota de 24%;

- accesorii aferente TVA in suma totala de y lei, pentru perioada 01.01.2008-28.05.2014, din care: y lei reprezinta majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y lei reprezinta penalitati de intarziere aferente TVA.

PFA X contesta in totalitate decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.06.2014, fara a aduce niciun argument in ceea ce priveste TVA si accesoriile contestate.

In drept, potrivit prevederilor art.205 si art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat:

Codul de procedura fiscala:

“Art.205 - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...).”

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

În speta sunt incidente și prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*”Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, **contestatia va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*„**2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”*

Întrucât PFA X nu a prezentat motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la TVA și accesoriile aferente în suma totală de y lei, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarii cu privire la **motivele de fapt și de drept și a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, întrucât potrivit art. 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: *”În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**”, iar potrivit art.213 alin.(4) - **”Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”***

În consecință, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de PFA X cu privire la TVA și accesoriile aferente în suma totală de y lei stabilite prin

Decizia de impunere privind taxă pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală nr. x/10.06.2014.

3.3. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x/10.06.2014

3.3.1. Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar în suma de y lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală au stabilit corect diferențele de impozit pe venit în suma totală de y lei (y lei pentru anul 2008, y lei pentru anul 2009 și y lei pentru anul 2010), în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările acestora.

In fapt, organele de control din cadrul AJFP Ilfov au efectuat inspectie fiscală la PFA X, pentru perioada 01.01.2008-20.08.2011, care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspectie fiscală nr. x/08.06.2014, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală nr. x/10.06.2014.

Organele de inspectie fiscală au majorat baza impozabilă cu venituri nedeclarate și cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, în conformitate cu art. 48 din Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, stabilind suplimentar, pentru anii 2008, 2009 și 2010, diferențele de impozit pe venit de plată, după cum urmează:

Referitor la anul 2008:

- diferența de venit net în suma de y lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de y lei

Referitor la anul 2009:

- diferența de venit net în suma de y lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de y lei

Referitor la anul 2010:

- diferența de venit net în suma de y lei
- impozit pe venit stabilit în plus în suma de y lei

Referitor la anul 2011:

Nu s-a modificat baza impozabilă.

Stabilirea diferențelor de venit a avut la bază, atât majorarea venitului brut pe anul 2008 cât și neadmiterea la deducere pe anii 2008-2010 a cheltuielilor care nu sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv: cheltuieli efectuate pentru uzul personal, cheltuieli pentru amenajarea sediului PFA efectuate înainte încheierii

contractului de comodat, cheltuieli de protocol peste limita admisa de lege, cheltuieli cu serviciile de management, consultanta, asistenta si alte prestari de servicii etc.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada verificata si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 48 - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. (...).

(2) **Venitul brut cuprinde:**

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

(4) **Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru: (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

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

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...)

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

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

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.”

Normele metodologice:

“37. Din venitul brut realizat **se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili**, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

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

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți
 - cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;
 - cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
 - cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
 - cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;
 - alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.”
- "39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:
- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii; (...);
 - cheltuielile reprezentând indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; (...).”

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, in venitul brut se cuprind toate sumele încasate din desfășurarea activității si sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

Totodata, legiuitorul a stabilit anumite categorii de cheltuieli pentru care se acorda deductibilitate limitata (spre exemplu: cheltuieli de protocol, cheltuieli cu indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate), cu conditia ca acestea sa fie efectuate în scopul afacerii.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea diferentelor de venit impozabil pe anii 2008-2010, cu consecinta stabilirii impozitului pe venit suplimentar de plata, ca urmare a majorarii veniturului brut pe anul 2008 si a neacordarii deductibilitatii unor cheltuieli pe anii 2008-2010.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, din constatările organelor de inspectie fiscala, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

Potrivit anexei „Situatia cheltueiilor nedeductibile” la raportul de inspectie fiscala, PFA X a inregistrat in perioada 2008-2010 o serie de cheltuieli reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au fost efectuate in interesul direct al activitatii impozabile a persoanei fizice autorizate, fiind efectuate pentru uzul personal sau pentru care nu a fost justificata necesitatea si oportunitatea acestora, cum ar fi:

- mijloace fixe: autoturism, calculator (PC), fara a inregistra cheltuielile cu amortizarea;

- alimente si obiecte pentru uzul propriu: mobilier, camera foto, cuptor microunde, masina spalata, lenjerie intima etc;
- cheltuieli efectuate peste limita legala: protocol – masa restaurant Germania; deplasari in afara tarii; asigurari de sanatate;
- servicii de consultanta IT;
- servicii evaluare locuinta personala apartament;
- serviciile de consultanta financiara etc.

Ca urmare, inspectia fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de t lei, astfel: pe anul 2008 - t lei; pe anul 2009 – 100.344 lei; pe anul 2010 – t lei.

In ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile de consultanta financiara prestate de SC E M Grup SRL (incepand cu luna mai 2009), avand o pondere insemnata in totalul cheltuielilor, urmare explicatiilor solicitate reprezentantului persoanei fizice autorizate in timpul inspectiei fiscale, referitor la justificarea si prestarea efectiva a acestor servicii nu a fost prezentat niciun document care sa justifice necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor cheltuieli, in conditiile in care aceasta societate a asigurat si prestarea serviciilor de contabilitate.

Or, asa cum s-a retinut anterior, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe venit persoana fizica autorizata trebuie sa dovedesca efectuarea cheltuielilor in interesul direct al activitatii si in scopul desfasurarii afacerii.

Prin contestatia formulata, PFA X considera ca toate cheltuielile inregistrate indeplinesc conditiile prevazute de dispozitiile legale pentru a fi deductibile, fiind justificate cu documente, dar nu exclude posibilitatea unor interpretari eronate de catre consultantul fiscal.

Spre exemplu: serviciile de consultanta financiara prestate de SC E M Grup SRL sunt deductibile intrucat au fost necesare desfasurarii activitatii; serviciile de protocol se incadreaza in limita legala de 2%, fara a depune niciun document sau in scris care sa-i sustina afirmatiile.

Singurele documente si inscrieri anexate la dosarul cauzei sunt cele legate de autorizarea persoanei fizice si de incetare a activitatii, contractul de cumparare a apartamentului, contractul de comodat.

Se retine ca, potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala:

“**Art. 206.** - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) *motivele de fapt si de drept*;
- d) *dovezile pe care se intemeiaza*;
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

(2) *Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*”

“Art.213 - (1) 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.

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”

Intrucat, contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de inspectia fiscala cu privire la suma contestata, desi i-au fost solicitate in cadrul inspectiei fiscale, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit suplimentar ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de t lei.

Cu privire la majorarea venitului brut cu venituri neinregistrate, contestatara nu aduce niciun argument.

Fata de cele prezentate, contestatia formulata de PFA X urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala prin decizia de impunere in suma de y lei.

3.3.2. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesorii in suma de y lei, in conditiile in care acestea sunt aferente diferentei de impozit pe venit stabilita pentru care s-a dispus respingerea contestatiei

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.06.2014 s-au stabilit accesorii in suma de y lei aferente diferentei de impozit pe venit de plata in suma de y lei, astfel:

- y lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit;
- y lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit,

calculate pentru perioada 06.02.2010 - 28.05.2014.

Prin contestatia formulata, PFA X contesta accesoriile in suma de y lei aferente impozitului pe venit in suma de y lei, fara sa aduca niciun argument si fara sa prezinte niciun document privind accesoriile contestate.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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 întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala, modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. (...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120**¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusive.

Intrucât în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe venit în suma de y lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă niciun argument privind calculul accesoriilor, se va respinge contestația și pentru accesoriile în suma de y lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

3.4. Referitor la Decizia nr. x/10.06.2014 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea contestației formulată împotriva acesteia, în condițiile în care prin această decizie de impunere nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

In fapt, prin contestația formulată, PFA X se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.2014, emisă în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/08.06.2014, aceasta fiind comunicată sub semnatura la data de 25.06.2014.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.20 nu au fost stabilite obligații fiscale în urma inspecției fiscale.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art.205 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“(1) - **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră**

lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

(2) - Este îndreptățit la contestație numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014 precizează:

"9.4 În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceluiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

d) lipsita de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează ca a fost lezat în dreptul sau interesul sau legitim; (...)."

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.2014, contestată, a fost emisă în baza constatarilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr. x/08.06.2014.

Se constată că, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.2014 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, astfel încât contestatarea nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, pentru capatul de cerere formulat împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.2014, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

Referitor la solicitarea contestației privind aplicabilitatea art. 212 din Codul de procedura fiscală se reține că acest aspect nu se află în competența de soluționare a Serviciului soluționare contestații.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată în ceea ce privește aspectele procedurale.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/10.06.2014 pentru impozitul pe venit in suma de y lei pentru accesoriile aferente in suma de y lei.

3. Respinge ca nemotivata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x10.06.2014 pentru TVA si pentru accesoriile aferente in suma totala de y lei.

4. Respinge ca lipsita de interes contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/10.06.2014.

Prezenta decizie poate fi atacata în termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti, conform prevederilor legale.

