



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 231/ 2010

privind solutionarea contestatiei depuse de d-na **G Er**
cu domiciliul in loc. V, jud. Cluj, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...07.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **G Er**, cu domiciliul in loc. V, jud. Cluj, 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. -/2/....04.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe venit in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei – impozit pe venit
- y lei – maj. de intarziere aferente impozit pe venit.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...04.2010 si comunicat petentului la data de05.2010 (potrivit datei postei inscrisa pe plicul de expediere al actului atacat), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de06.2010, fiind inregistrata sub nr. -/....06.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de d-na **G Er**, cu domiciliul in loc. V, jud. Cluj.

I. Petentul contesta 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. -/2/...04.2010 si Raportul de Inspectie fiscala nr. -/04.2010, solicitand desfiintarea in intregime a actelor administrativ fiscale atacate si refacearea lor prin stabilirea unei noi baze de impunere.

In motivarea sustinerii sale petenta precizeaza urmatoarele aspecte:

- inspectia fiscala nu s-a desfasurat in toate cazurile in concordanta cu prevederile art. 64 si art. 98 din Codul de procedura fiscala, referitoare la documentele justificative si evidenta contabila, respectiv dreptul contribuabilului de a fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale,

- pe chitantele de transport exista inscise numele si prenumele reprezentantului entitatii, care este acelasi cu entitatea, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila la cheltuieli pentru marfurile ridicate de la furnizori din Bucuresti si prin urmare reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri,

- activitatea principala a entitatii este "Comert cu amanuntul prin standuri si pietre" - cod CAEN 5262, ceea ce presupune ca marfa si personalul se deplaseaza in aceste locuri necesitand astfel cheltuieli cu benzina, ori optiunea organului de inspectie fiscala de a exclude toate aceste cheltuieli o considera ca fiind gresita,

- excluderea de la cheltuieli a contravalorii achizitiei unui calculator si a unui copiator ca fiind nejustificata pentru obiectul de activitate al entitatii, o consider ca eronata intrucat in activitatea noastra avem nevoie de calculator pentru a fi informati cu privire la furnizori, preturi, calendarul targurilor, iar copiatorul este necesar pentru multiplicarea documentelor necesare comercializarii marfurilor, etichete, etc.

II. 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. -/1/...04.2010 sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare de plata suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa impozit pe venit, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 04.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma

efectuării unei inspecții fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, înregistrare și virare a obligațiilor față de bugetul statului, precum și modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, valutare și contractuale, în perioada ...01.2007-....12.2008.

În urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada controlată entitatea (întreprinderea familială) a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de lei (y lei în anul 2007, y lei în anul 2008), cheltuieli care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate deductibile la calculul impozitului pe venit.

Aceste cheltuieli se referă la:

- transport persoane, considerate a fi efectuate în nume propriu întrucât pe chitanța nu sunt înscrise datele entității verificate,
- carburanți (benzină), fiind o cheltuială nejustificată cu documente din care să rezulte că este folosită în scopul desfășurării activității,
- achiziție calculator și copiator considerată cheltuială nejustificată pentru obiectul de activitate și realizarea veniturilor.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă, în raport cu actele normative în vigoare referitoare la speta analizată, se rețin următoarele aspecte:

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă d-na G Er cu domiciliul în mun. Cluj-Napoca datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. -/2/....04.2010.

În fapt, organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Cluj - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal la G Ec – Întreprindere Familială, cu sediul în loc. V, jud. Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, înregistrare și virare a obligațiilor față de bugetul statului, constând în impozite, taxe, contribuții sociale, alte venituri, precum și modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, inspecție fiscală efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. -/PF1/....03.2010.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de04.2010 se reține că perioada supusă controlului este ...01.2007-....12.2008, iar activitatea principală desfășurată de către întreprinderea familială o reprezintă "Comert cu amanuntul prin standuri și piete" - cod CAEN 5262, efectuată în baza Autorizației nr. -/....06.2004 emisă de Primăria comunei C, preschimbata din Asociație Familială în Întreprinderea Familială prin Rezoluția nr. -/-.03.2009 dată de Oficiul Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Cluj.

Din verificarea documentelor contabile prezentate de către entitate și a declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial, organul de inspecție fiscală a reținut că venitul impozabil realizat în perioada supusă verificării este în anul 2007 de y lei, iar în anul 2008 de y lei (pierdere). Potrivit Declarațiilor

anuale de venit pentru asocierile fara personalitate juridica cod 204, depuse de catre reprezentantul asociatiei la organul fiscal teritorial sub nr. -/....03.2008 (pentru anul 2007) si nr. -//...03.2009 (pentru anul 2008), rezulta ca d-l G Er are cota de participare de 50%, iar d-na G Ec are cota de participare de 50%.

In urma verificarii documentelor primare puse la dispozitie, s-a constatat ca in anul 2007 au fost inregistrate in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de y lei pe care organul de control le considera ca fiind nedeductibile la calculul venitului impozabil, reprezentand cheltuieli transport persoane (y lei) si cheltuieli combustibil (y lei).

De asemenea in anul 2008 s-a constatat ca fiind inregistrate in evidenta contabila cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile la calculul venitului impozabil in suma de y lei, reprezentand cheltuieli transport persoane (y lei), achizitie calculator (y lei), achizitie copiator (y lei) si cheltuieli combustibil (y lei).

Prin considerarea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, au fost stabilite diferente la venitul impozabil aferent anului 2007 in suma de y lei si aferent anului 2008 in suma de y lei, iar pe cale de consecinta diferente la impozitul pe venit datorat bugetului de stat in suma totala de y lei, astfel:

- y lei ($y \cdot 16\%$) pentru anul 2007
- y lei ($y \cdot 16\%$) pentru anul 2008.

Aferent diferentelor de impozit stabilite suplimentar, au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, respectiv in suma de y lei (pentru anul 2007) si in suma de y lei (pentru anul 2008).

Intrucat, potrivit declaratiei reprezentantului asociatiei, participarea la realizarea veniturilor este in cota de 50% pentru fiecare din cei doi asociati, diferentele de venit impozabil, respectiv diferentele de impozit pe venit si accesoriile aferente, au fost impartite in mod corespunzator acestora, fiind emise Decizia de impunere nr. -/1/...04.2010 pe numele d-nei G Ec si Decizia de impunere nr. -/2//...4.2010 pe numele d-lui G Er.

Contribuabilul, d-l G Er contesta stabilirea in sarcina sa a obligatiilor fiscale suplimentare inscrise in Decizia de impunere nr. -/ 1/...04.2010, aducand in sprijinul solicitarii sale privind desfiintarea actului administrativ fiscal atacat, motivele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei decizii.

III.a Referitor la invocarea de catre petent a dreptului contribuabilului de a fi informat.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada efectuarii inspectiei fiscale, contribuabilul a fost informat cu privire la modul de desfasurare a controlului fiscal, fapt care rezulta din urmatoarele aspecte:

- la inceputul efectuarii inspectiei fiscale cand s-a solicitat contribuabilului sa puna la dispozitia organului fiscal toate documentele

referitoare la veniturile si cheltuielile aferente activitatii desfasurate, acesta a semnat o declaratie prin care recunoaste indeplinirea acestei cerinte,

- la data de ...04.2010 contribuabilul a fost instiintat prin adresa scrisa ca este invitat pentru data de04.2010 la discutia finala,

- cu ocazia incheierii raportului de inspectie fiscala la data de ... 04.2010 s-au adus la cunostinta contribuabilului deficientele constatate, ocazie cu care acesta a scris pe instiintarea pentru discutia finala obiectiunile sale cu privire la deficientele constatate.

Prin urmare, din considerentele prezentate, se retine ca invocarea de catre petent a faptului ca nu a fost informat cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale, nu este justificata si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

III.b Referitor la suma de y lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe venit.

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de -.04.2010 si anexelor nr. 4-8, care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de impozit pe venit in suma totala de y lei (y lei in anul 2007 si y lei in anul 2008), a rezultat ca urmare a considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul venitului impozabil a unor cheltuieli in suma totala de y lei (din care cota de 50% revine petentei).

Totodata, din analiza continutului Raportului de inspectie fiscala, se retine ca aceste cheltuieli in suma totala de y lei pentru care organul de inspectie fiscala nu a admis deductibilitatea la calculul venitului impozabil si care implicit au determinat stabilirea diferentei la impozit pe venit in suma de y lei (partea care revine petentului), se pot grupa pe categorii de cheltuieli astfel:

- cheltuieli transport persoane in suma de y lei,
- cheltuieli privind combustibilul (benzina) in suma de y lei,
- cheltuieli cu achizitie calculator si copiator in suma de y lei.

Suma de y lei reprezinta cheltuieli de transport persoane efectuate in anul 2007 (y lei) si anul 2008 (y lei), inregistrate in evidenta contabila a asociatiei in baza unor chitante (5 buc.) care nu contin elementele necesare identificarii entitatii care a beneficiat de serviciile prestate de catre furnizorul acestora, respectiv denumirea, codul unic de inregistrare, etc.

De asemenea, aferent acestor cheltuieli efectuate de catre asociatie nu au fost prezentate alte documente din care sa rezulte necesitatea efectuarii prestarilor de servicii, in cazul nostru al transportului, in folosul entitatii verificate, cum ar fi ordinul de deplasare pentru persoana care a efectuat deplasarea si care sa fie vizat de furnizorul produselor cumparate in urma deplasarii in alta localitate (Bucuresti).

Suma de y lei a fost inregistrata in evidenta contabila a entitatii in anul 2007 (y lei), respectiv in anul 2008 (y lei) si reprezinta achizitii de

combustibil (benzina) pentru care asociatia nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente justificative in ceea ce priveste utilizarea acestor achizitii in scopul realizarii de venituri. Situatiile documentelor pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul la deducere la calculul venitului impozabil este prezentata in anexele 6 si 6A la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2010.

Totodata din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei retine ca entitatea nu prezinta documente (foi de parcurs, ordine de deplasare, etc.) care sa justifice utilizarea acestor bunuri (combustibili) in scopul realizarii de venituri impozabile.

Suma de y lei reprezinta cheltuieli efectuate cu achizitia in anul 2008 a unui calculator (y lei) si a unui copiator (y lei) pentru care asociatia nu poate justifica folosirea lor in scopul realizarii de venituri.

Potrivit Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei se retine ca din verificarea documentelor contabile rezulta ca de la data achizitiei calculatorului (...03.2008), respectiv a copiatorului (...03.2008), asociatia nu a emis nici un document care sa confirme utilizarea acestor bunuri in folosul desfasurarii activitatii de comert cu amanuntul prin standuri si piete, constatare care rezulta si din continutul documentelor existente la dosarul cauzei. De asemenea, pentru sustinerea aspectelor mentionate in motivarea contestatiei, contribuabilul nu prezinta documente care sa justifice argumentele petentului potrivit careia aceste bunuri au fost utilizate de catre asociatie, in scopul realizarii de venituri.

In drept, spelei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 48, alin. (1), alin. (4), alin. (8) si alin. (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la stabilirea venitului impozabil din activitati independente, se precizeaza:

“Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla.

(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 și 50. [...].

(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; [...].

(8) Contribuabilii care obtin venituri din activități independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca contabilitate in partida simpla, cu respectarea reglementărilor in vigoare privind evidenta contabila, si sa

completeze Registrul-jurnal de incasari si plati, Registrul-inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia in materie.

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

De asemenea dispozitiile pct. 37, Titlu III “Impozitul pe venit” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, se arata:

”37. 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. 48 alin.(4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

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

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

In raport de prevederile legale citate mai sus si avand in vedere aspectele prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: *“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, **relevanta starilor de fapt fiscale** si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.*

Totodata, prevederile art. 94, alin. (2), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la atributiile inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

“(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

Pe cale de consecinta, in conditiile in care motivul pentru care organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile in suma totala de y lei s-a dovedit a fi real, asociatia neutilizand bunurile si serviciile mentionate anterior in folosul desfasurarii activitatii sale si obtinerii de venituri se constata ca motivele invocate de catre petent nu sunt justificate si prin urmare nu pot fi avute in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei privind capatul de cerere referitor la debitul stabilit suplimentar la sursa impozit pe venit.

Prin urmare, se constata ca organul de inspectie fiscala in mod legal a procedat la considerarea acestor cheltuieli in suma totala de y lei ca fiind nedeductibile la calculul venitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2007-decembrie 2008 si la stabilirea in sarcina contestatoarei a unei obligatii de plata suplimentare la sursa impozit pe venit in suma de y lei, motiv pentru care contestatia formulata de petent urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

III.c Referitor la suma de y lei reprezentand majorari de intarziere la impozit pe venit, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul suplimentar de plata aferent perioadei ianuarie 2007-decembrie 2008.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura impozitului pe venit in suma de y lei, se retine ca aceasta datoreaza si suma de y lei (y lei in anul 2007 si y lei in anul 2008) cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...]”.

“ART. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...]”.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca un contribuabil datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere **“pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata”**, obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii debitului datorat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale suplimentare datorate pentru perioada ianuarie 2007-decembrie 2008,

astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la impozit pe venit.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **d-na G Er** cu domiciliul in loc. V, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa impozit pe venit, stabilita suplimentar 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. -/2/...04.2010.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta si Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV