

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului

Str. Ștefan cel Mare, nr. 56,, jud.
Tel: 0235315255, 0235314143/429, Fax: +0235317067
e-mail: admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

DECIZIA nr. 179/11.12.2012
privind soluționarea contestației formulate de
I.I. "A.D."
înregistrată la D.G. F. P. sub nr. ---/09.11.2012

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. ---/15.11.2012, înregistrată la D.G.F.P. sub nr. ...05.10.2012, cu privire la contestația formulată de **I.I. "A.D." CUI: ... (CNP: ...), nr. R.C. F.../.../... cu sediul social în, str...., bl...., et. ... sc.... ap., județul**, împotriva:

a) Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012;

b) Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012, emise în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ---/28.09.2012 de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Obiectul contestației înregistrată la D.G.F.P. sub nr. ---/09.11.2012 și la A.I.F. sub nr. ---/12.11.2012 îl constituie obligațiile fiscale suplimentare de plată în **sumă de S lei** din care:

a) pentru anul 2010:

- suma de S1 lei, impozit pe venit;
- suma de S2 lei, dobânzi - impozit pe venit suplimentar;
- suma de S3 lei, penalități de întârziere - impozit pe venit suplimentar;

b) pentru anul 2011:

- suma de S4 lei, impozit pe venit;
- suma de S5 lei, dobânzi - impozit pe venit suplimentar;
- suma de S6 lei, penalități de întârziere - impozit pe venit suplimentar;

Contestația a fost depusă de către reprezentantul legal al întreprinderii individuale, cu respectarea prevederilor art. 206 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală republicat, în data de 09.11.2012 și a fost înregistrată la D.G.F.P. sub nr. ---/09.11.2012, astfel că în raport de data comunicării deciziei de impunere nr. ---/28.09.2012 în data de 05.10.2012, conform adresei de înaintare nr. --- din data de 27.09.2012 aflată în copie la dosarul cauzei pe care a semnat domnul A D și a aplicat amprenta ștampilei, s-a respectat termenul de contestare prevăzut de art. 207(1) din același act normativ.

Organul emitent al actului administrativ contestat, în speță Activitatea de Inspecție Fiscală a întocmit dosarul contestației și prin adresa nr. --- din data de 15.11.2012 înregistrată D.G.F.P. sub nr. ---/22.11.2012 l-a transmis către Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr. ---/15.11.2012 în care se menționează că împotriva I.I. "A.D." nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea în totalitate a contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 (1) și art. 209 (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competentă să se pronunțe asupra contestației formulate de I.I. "A.D."

I. a) Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012 I.I. "A.D." contestă obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de S lei din care impozit pe venit în sumă de St lei, dobânzi în sumă de D lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de P lei, stabilite de inspecția fiscală pentru anii 2010 și 2011, considerând că decizia de impunere este neîntemeiată și nelegală din următoarele motive:

- în mod greșit s-a dispus stabilirea diferenței de venit net impozabil pentru anii 2010 și 2011 prin estimarea venitului net la nivelul normei de venit anual, deoarece I.I. "A.D." conduce evidența contabilă în partidă simplă, conform legii și a stabilit rezultatul fiscal al activității desfășurate atât pentru anul 2010 cât și pentru anul 2011 ca diferență între veniturile încasate și cheltuielile deductibile aferente;

- în raportul de inspecție fiscală nu s-au arătat motivele reale care au condus la stabilirea venitului net impozabil prin estimare deși I.I. "A.D." a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative cât și registrele utilizate în conducerea evidenței contabile;

- inventarierea mărfurilor efectuată de organul de inspecție fiscală nu este corectă;

- organul de inspecție fiscală avea posibilitatea de a determina baza de impunere corectă pentru veniturile realizate în anii 2010 și 2011 pe baza înregistrărilor în registrul jurnal de încasări și plăți.

În ceea ce privește motivele care au determinat organul de inspecție fiscală să procedeze la estimarea veniturilor, contestatoarea menționează:

- a) neemiterea bonului fiscal pentru toate bunurile livrate și către toți clienții fapt neconform cu realitatea deoarece în procesul verbal din data de 10.07.2012 se menționează de către aceiași inspectori fiscali: "se emit bonuri fiscale" și "prevederi legale încălcate: nu este cazul";

- b) venituri nete declarate în pierdere făcându-se abstracție de faptul că anii 2010 și 2011 au fost ani de criză economică;

- c) I.I. nu are investiții, ignorându-se faptul că pentru o întreprindere individuală achiziționarea mărfurilor este în fapt o investiție;

- d) I.I. are de la 1 până la 3 salariați;

- e) adaosul comercial la unele produse este și de 600% ori, în fapt adaosul comercial mediu este de 50%;

- f) I.I. nu a înregistrat cheltuieli cu aprovizionarea însă contestatoarea susține că nu a înregistrat astfel de cheltuieli deoarece știa că sunt nedeductibile.

I. b) În ceea ce privește Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ---/29.09.2012 contestatoarea arată că nu se poate emite bon fiscal pentru suma de S7 lei reprezentând lipsa în gestiune constatată cu ocazia inventarierii mărfurilor deoarece domnul A D nu a asistat decât la începutul inventarierii, timp de 10-15 minute și "a semnat precum primarul" iar după ce a calculat listele de inventar a constatat inadvertențe, a solicitat o nouă inventariere și pentru că mărfurile erau așezate altfel pe rafturi inspectorii fiscali nu au fost de acord cu acest lucru fapt ce a determinat necuprinderea tuturor mărfurilor în listele de inventar.

II. a) Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ---/28.09.2012 de către Activitatea de Inspecție Fiscală- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată în sumă de S lei din care impozit pe venit în sumă de St lei, dobânzi în sumă de D lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de P lei, procedându-se conform art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 48 (1,2,3) OMF nr. 58/2003, Legea 571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr. 44/2004, pct. 42, 43 și 44, H.G. nr. 1579/2007, la estimarea venitului net impozabil la nivelul normei de venit anuale aferente anilor 2010 și 2011.

Organul de inspecție fiscală menționează că a procedat la estimarea veniturilor având în vedere:

- desfășurarea permanentă a activității în Complexul Comercial din centrul municipiului(c/v spațiu închiriat 1.600 lei/lună);
- neemiterea bonului fiscal pentru toate bunurile livrate către toți clienții, faptă constatată cu ocazia unui control inopinat încheiat în data de 10.07.2012; stocul scriptic era de ---- lei iar cel faptic de ---- lei, diferență ---- lei și declarația verbală a contribuabilului că a dat marfă pe caiet la diferite rude;
- veniturile nete declarate în pierdere;
- nu are investiții;
- adaosul practicat pentru unele produse este de aproximativ 600%;
- nu are cheltuieli cu transportul privind aprovizionarea cu mărfuri (acestea fiind achiziționate de la B.....);
- activitatea desfășurată: "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare"- cod CAEN (2008) 4719.

II. b) Prin dispoziția nr. ---/28.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus: "Contribuabilul va emite bon fiscal pentru suma de S7 lei (suma reprezintă diferența dintre stocul faptic și stocul scriptic în urma inventarierii), deasemenea are obligația de a elibera bonuri fiscale pentru toate produsele vândute, de a înregistra în evidența contabilă, respectiv Registrul jurnal de încasări și plăți și de a declara toate veniturile brute pentru toate mărfurile vândute în declarația D200."

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

I.I. "A.D." CUI: ----- (CNP:-----) cu sediul social în municipiul, str., bl....., sc. ..., et..., ap. ..., județul, nr. O.R.C. F../10.12....:

- desfășoară activitatea de "comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare" cod CAEN 4719, în baza Rezoluției nr. 3145/10.12.2009 conform prevederilor Legii nr. 359/2004, eliberată de ORC având certificatul de înmatriculare seria B nr.12.2009;
- își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat în Complexul Comercial din centrul localității, județul
- pentru perioada 2010-2011 supusă verificării, a depus la organul fiscal teritorial declarațiile speciale privind veniturile realizate din activități independente;
- în perioada verificată a avut 1-3 angajați;
- rezultate fiscale declarate de contribuabil: anul 2010 – pierdere fiscală în sumă de 36.814 lei și în anul 2011- pierdere fiscală în sumă de z lei.

III. a) Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de S lei din care impozit pe venit în sumă de St lei, dobânzi în sumă de D lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de P lei:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului prin Compartimentul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra acestor obligații fiscale de plată stabilite în sarcina I.I. "A.D.", în condițiile în care din decizia de impunere nr. ---/28.09.2012 și din Raportul de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012 rezultă că organul de inspecție fiscală a estimat venitul net impozabil la nivelul normei de venit anuale și nu pe baza elementelor care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, precum și a informațiilor și documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală

- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au efectuat verificarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat de I.I. "A.D." pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011

consemnând rezultatele acestei inspecții în Raportul de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012.

În baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada verificată contestatoarea:

- desfășoară activitatea de "comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare" cod CAEN 4719, în baza Rezoluției nr. ../10.12.2009 conform prevederilor Legii nr. 359/2004, eliberată de ORC având certificatul de înmatriculare seria B nr. 2...../15.12.2009;

- își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat în Complexul Comercial din centrul localității, județul

- pentru perioada 2010-2011 supusă verificării, a depus la organul fiscal teritorial declarațiile speciale privind veniturile realizate din activități independente;

- în perioada verificată a avut 1-3 angajați;

- rezultate fiscale declarate de contribuabil: anul 2010 – pierdere fiscală în sumă de 36.814 lei și în anul 2011- pierdere fiscală în sumă de z lei.

- rezultat inventariere efectuată în data de 04.07.2012= lipsă gestiune în sumă de S7 lei.

Față de această situație, organele de inspecție fiscală, menționând că "din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea I.I. "A.D." nu s-a putut efectua o stabilire corectă a bazei de impunere", invocând aplicarea prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 48 (1,2,3) OMF nr. 58/2003, Legea 571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr. 44/2004, pct. 42, 43 și 44, H.G. nr. 1579/2007 au procedat la estimarea veniturilor impozabile pe baza normelor anuale de venit stabilite de D.G.F.P., pentru anii 2010 și 2011.

Astfel, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012 inspecția fiscală a stabilit o diferență totală de impozit pe venitul net realizat de persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere în sumă de St lei [S1 lei(2010)+S4 lei(2011)], pentru neachitarea căreia a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de 665 lei [S2 lei dobânzi+S3 penalități de întârziere (2010)+ S5 lei dobânzi+S6 lei penalități de întârziere (2011)], măsură criticată de petentă care susține că a respectat prevederile legale privind conducerea evidenței contabile în partidă simplă și, stabilirea venitului net impozabil precum și obligațiile de întocmire și depunere a declarațiilor speciale la organul fiscal competent iar motivele invocate de organul de inspecție pentru a proceda la estimarea bazei de impunere nu corespund situației fiscale și economice reale a contribuabilului.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată care precizează :

"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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.

(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

aferele 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;

[...]”.

- O.M.F. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

“ 13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor 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”.

Prin urmare, regula generală pentru impunerea veniturilor din activități independente este sistemul real, care presupune organizarea contabilității în partidă simplă, conform Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care sunt aprobate prin O.M.F. nr. 1040/2004.

Astfel, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

Pentru a putea fi deduse, cheltuielile aferente veniturilor trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. Documentele care stau la baza înregistrărilor 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.

Prin excepție de la regula generală de impunere în sistem real, contribuabilii care obțin venituri din activități independente pot fi impuși și la norma de impunere a veniturilor pe baza normelor de venit. Impunerea veniturilor pe baza normelor de venit reprezintă o metodă forfetară de impunere a unor venituri prestabilite obținute din activități independente. Indiferent de cuantumul veniturilor obținute efectiv, impozitul se plătește conform normelor de venit stabilite în anul curent, pentru anul următor.

Nomenclatorul activităților pentru care venitul net se determină pe baza normelor de venit este stabilit prin OMFP 2875/2011 iar nivelul normelor de venit și publicarea acestora pentru aducerea la cunoștința contribuabililor se realizează de direcțiile

generale ale finanțelor publice teritoriale. Nivelul normelor de venit se stabilesc anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.

Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit nu au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea în partidă simplă pentru activitatea respectivă.

Condițiile de desfășurare a activității pentru impunerea la norma de venit sunt:

- activitatea să se desfășoare individual, fără salariați;
- activitatea să fie cuprinsă în Nomenclatorul activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri comerciale, aprobat prin OMFP nr. 2875/2011;

- contribuabilul să fie autorizat pentru desfășurarea activității respective conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale ca persoană fizică autorizată sau întreprindere individuală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în perioada supusă verificării, I.I. "A.D." a desfășurat activitatea de comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare cod CAEN 4719 care nu se regăsește în Nomenclatorul activităților pentru care venitul net se determină pe baza normelor de venit stabilit prin OMFP 2875/2011, a condus evidența contabilă în partidă simplă și a depus declarații speciale de venit la organul fiscal teritorial competent, activitatea sa se desfășoară cu salariați și nu individual.

Potrivit art. 94 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

[...]"

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 109 din același act normativ, precum și al punctelor 106.1-106.2 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, care stipulează următoarele:

- Art. 109 Cod procedură fiscală.

"Raportul privind rezultatul inspekției fiscale

(1) Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările inspekției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspekție fiscală cuprinde și opinia organului de inspekție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere."

- Norme metodologice:

"106.1. Rezultatul inspekției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspekție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspekției fiscale se vor anexa, ori de câte

ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte”.

În ceea ce privește conținutul raportului de inspecție fiscală, lit. A a Capitolului IV Constatări privind impozitul pe venit din Anexa 2 Instrucțiuni privind conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 357/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prevede:

”În cazul în care se constată aspecte care modifică venitul net anual impozabil, se vor menționa:

- faptele constatate de către echipa de control;*
- modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;*
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil;*
- verificarea modului de calcul al venitului net anual impozabil și stabilirea diferențelor (unde este cazul);*
- [...]”*

De asemenea, referitor la conținutul deciziei de impunere, art. 43 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

”(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...)

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

Referitor la completarea deciziei de impunere, Anexa nr. 4 ([Anexa nr. 2](#) la Ordinul nr. 149/2007) din O.M.F. nr. 2993 din 16 decembrie 2011 privind modificarea [Ordinului](#) ministrului finanțelor publice nr. S52/2006 pentru aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" și a [Ordinului](#) ministrului economiei și finanțelor nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, precizează clar modul în care se completează punctele 4.3. "Motivul de fapt" și 4.4. "Temeiul de drept" din Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, astfel:

“4.3 "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasări și plăți sau ca urmare a unor operațiuni neevidențiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

4.4 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta”.

De asemenea, conform art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organele fiscale trebuiau să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele cazului și de limitele prevăzute de lege. De asemenea, având în vedere faptul că

raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală aveau obligația să prezinte detaliat în acesta consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat la prezentarea unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor consemnate în Registrul de încasări și plăți, fără a stabili consecințele fiscale ale acestora (cuantumul veniturilor încasate). Deasemenea au consemnat că "din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea I.I. "A.D." nu s-a putut efectua o stabilire corectă a bazei de impunere" și faptul că la estimarea bazei impozabile s-au utilizat normele anuale de venit net fără a arăta în detaliu motivele de fapt care au impus estimarea veniturilor, prevederile legale în baza cărora s-au utilizat aceste date pentru estimarea bazei impozabile fără a face o analiză detaliată a documentelor puse la dispoziție de contribuabil pentru perioada verificată.

Prin OMFP nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se precizează:

Art. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*
- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la [art. 79¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net.*

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea*

contribuabilul;

b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;

e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;

f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

[...]

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;

b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere”.

În ceea ce privește Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. --- din data de 28.09.2012, s-a reținut faptul că la punctul 4.3. "Motivul de fapt", organele de inspecție fiscală au înscris:

- "Contribuabilul a diminuat venitul net din activități comerciale prin neînregistrarea și nedeclararea tuturor veniturilor și cheltuielilor" iar la Temeiul de drept: "Conform declarației anuale de venit privind veniturile din activități comerciale depuse la AFP cu nr..... agentul economic declară..... În evidența contabilă a înregistrat....." precum și

"Având în vedere următoarele:

- desfășurarea permanentă a activității în Complexul Comercial din centrul municipiului(c/v spațiu închiriat 1.600 lei/lună);
- neemiterea bonului fiscal pentru toate bunurile livrate către toți clienții;
- veniturile nete declarate în pierdere;
- nu are investiții;
- adaosul practicat pentru unele produse este de aproximativ 600%;
- nu are cheltuieli cu transportul privind aprovizionarea cu mărfuri (acestea fiind achiziționate de la B)" dar a completat și "s-a procedat la estimarea bazei de impunere la norma de venit pentru activitatea de comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare cod CAEN 4719 conform Codului de procedură fiscală- Secțiunea a 6-a, art. 67 și H.G. 1050/2004. art. 67 din "Legea nr. 571/2003 și H.G. 1050/2004(1) lit. d) și art. 67(2) coroborat cu Legea 571/2003 art. 48 (1, 2, 3) și OMF 58/2003, H.G. 44/2004 pct. 42, 43, 44, H.G. 1579/2007" fără a specifica pentru fiecare abatere constatată legea, articolul, aliniatul și litera de lege încălcate de către contribuabilul verificat.

Ca urmare, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra diferenței de impozit pe venitul anual stabilită de organele de inspecție fiscală, deoarece acestea nu au prezentat detaliat nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia de impunere motivele de fapt concrete pentru care au considerat necesară estimarea bazei de impunere pe baza unor date și informații care nu au legătură cu situația de fapt.

Având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative citate se aplică prevederile art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat,

situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare", urmând a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012 pentru diferența de impozit pe venitul net anual în suma de St lei și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă de 665 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie precum și cu prevederile art. 47 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, privind desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale care precizează la alin. (2):

"Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.[...]"

Totodată, se vor avea în vedere și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care la pct.11.6. prevede: *"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*, precum și prevederile punctului 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat", cu mențiunea ca art.185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, a devenit prin republicare art. 216.

III.b). Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ---/28.09.2012 :

Cauza supusă soluționării este dacă Compartimentul soluționare contestații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012 au dispus:

"Contribuabilul va emite bon fiscal pentru suma de S7 lei (suma reprezintă diferența dintre stocul factic și stocul scriptic în urma inventarierii), deasemenea are obligația de a elibera bonuri fiscale pentru toate produsele vândute, de a înregistra în evidența contabilă, respectiv, Registrul jurnal de încasări și plăți și de a declara toate veniturile brute pentru toate mărfurile vândute în declarația D200."

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(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.

[...]

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”*

coroborat cu prevederile art.206 alin. (2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...].”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art. 209 alin.(1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului B, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa nr.2 Instrucțiuni de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că D.G.F.P. prin Compartimentul Soluționare Contestații are competența de a soluționa numai contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina I.I. "A.D." prin Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. ---/28.09.2012 nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, se reține că soluționarea pentru acest capăt de cerere a contestației nu intră în competența Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P., **soluționare contestațiilor formulate împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală** intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se

soluționează de către organele fiscale emitente.”, coroborat cu pct.5.3 din OPANAF nr.2317/2001 conform căruia:

“ 5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”

Prin urmare pentru acest capăt de cerere dosarul va fi transmis spre soluționare Activității de Inspecție Fiscală în calitate **de organ emitent al dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală.**

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a), art. 210 și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, se:

D E C I D E :

Art. 1. Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ---/28.09.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012 pentru suma totală de S lei reprezentând diferența de impozit pe venitul net anual în suma de St lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de D+P lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Art. 2. Constatarea necompetenței materiale a Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. privind soluționarea contestației formulate de I.I. "A.D." împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ---/28.09.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului- Activitatea de inspecție fiscală și trimiterea cauzei spre soluționare către Activitatea de inspecție fiscală -Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în calitate de organ competent.

Art. 3. Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie, în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Art. 4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

Red./dact. 4 ex.
V.B.