

**DECIZIA nr.192/2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Sector 4, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 4 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **16.02.2012**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de xlei, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2003 :

- x lei – diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2004 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2005 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2006 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2007 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Consemnarea din raportul de inspectie fiscala nu reflecta adevarul, denaturand realitatea.

Intrucat inspectia fiscala a fost extinsa si pe perioada 2003 – 2004, a depus documentele aferente la sfarsitul lunii iulie si inceputul lunii august 2009, mai putin extrasele de cont de la cele doua banci.

Inspectorii aveau documentele solicitate prin invitatie nr. x, predata sotiei in data de 01.09.2009, le analizasera si verificasera.

Contribuabilul a depus extrasele de cont in data de 31.08.2009.

Din procesul-verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor seria nr. x nr. x se poate concluziona ca au fost depuse documentele justificative cu privire la incasarile si cheltuielile aferente anilor 2003 – 2007.

Intrucat a considerat ca a fost sanctionat pe nedrept, a incetat colaborarea cu organele de inspectie fiscala.

Din continutul Notei explicative, erorile din perioada 2004 – 2007 au aparut din calcule, care au fost consemnate in Registrul de incasari si plati, fiind insotite de documente justificative.

Asa cum in mod corect au sesizat organele de inspectie fiscala, in declaratiile depuse la AFP Sector 4, cuantumul cheltuielilor este mai mic decat este in realitate.

In ceea ce priveste veniturile din dobanzi, acestea nu au fost consemnate intrucat nu au fost semnificative. De asemenea, nu a consemnat nici cheltuielile cu comisioanele si dobanzile de la banca aferente imprumutului.

Desi legea nu prevede obligativitatea contribuabilului sa depuna documentele in original, acesta le-a depus, iar AFP Sector 4 le-a verificat.

Deciziile de impunere sunt abuzive si nu tin cont de realitate. La emiterea acestora nu s-a tinut cont de cheltuielile elementare (contributiile la CAA) si nici de deciziile de impunere initiale emise de AFP Sector 4.

In conditiile in care pentru anul 2004 figureaza suma de x lei, iar pe anii 2006 si 2007 suma de x lei, organele de inspectie au mentionat suma de x lei.

In concluzie, contribuabilul subliniaza urmatoarele aspecte :

- a prezentat toate documentele necesare stabilirii impunerii ;
- pentru perioada 2005 – 2007 documentele au fost verificate la domiciliul sau ;
- toate documentele, cu exceptia celor enumerate expres in procesul-verbal de contravenitie au fost puse la dispozitia organelor fiscale, au fost verificate ;
- dovezile prezentarii documentelor sunt procesul-verbal de contravenitie, nota explicativa, adresa nr. x, hotararile Judecatoriei Sectorului 4 si Tribunalului Bucuresti, Ordonanta Parchetului de pe langa Curtea de Apel ;
- pentru anul 2003 era intervenita prescriptia si nu mai trebuia sa faca obiectul controlului.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2003 :

- x lei – diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2004 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2005 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2006 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2007 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Domnul **X** este reprezentantul Cabinetului de Avocat X, care isi desfasoara activitatea in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti, incepand cu data de 15.11.2000, avand domiciliul fiscal si sediul activitatii in x.

De asemenea, contribuabilul este autorizat sa desfasoare pe langa activitatea de avocat si aceea de practician in insolventa, in baza Atestatului nr. x emis de Uniunea Nationala a Practicienilor in Insolventa din Romania.

Potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala, acesta nu a desfasurat activitatea de practician in insolventa in perioada 30.03.2007 – 31.12.2007.

Cabinetului de Avocat X a facut obiectul inspectiei fiscale generale pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007.

**1. Referitor la aspectele invocate de contribuabil privind prezentarea documentelor justificative aferente veniturilor si cheltuielilor inregistrate in perioada 2003 - 2007:**

***Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate aspectele invocate de contribuabil privind prezentarea documentelor justificative aferente veniturilor si cheltuielilor inregistrate in perioada 2003 – 2007, in conditiile in care nu dovedeste acest fapt.***

**In fapt**, prin contestatia formulata contribuabilul invoca faptul ca in timpul inspectiei fiscale a prezentat documente justificative aferente veniturilor si cheltuielilor inregistrate in perioada 2003 – 2007, iar organele de control nu au tinut cont de ele in vederea stabilirii impunerii.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 95 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“Art. 95 (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia să pună la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite**

Înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

(...) (5) În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, **în original**, acestea se înapoiază contribuabilului, păstrându-se în copie, conform cu originalul, numai înscrisuri relevante din punct de vedere fiscal. Conformitatea cu originalul a copiilor se efectuează de către contribuabil prin înscrierea mențiunii «conform cu originalul» și prin semnătura acestuia. »

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că domnul **X** avea obligația de a prezenta, la solicitarea expresă a organelor de inspecție fiscală, toate registrele, evidentele, documentele de afaceri și alte înscrisuri.

Contrar susținerilor contribuabilului, deși în textul de lege nu se preciza expres că aceste documente trebuie prezentate în original, acest aspect rezulta indirect, cătă vreme pe de-o parte acestea sunt într-un volum foarte mare (în speta perioada supusă verificării este 2003 – 2007), iar pe de altă parte trebuie depuse în original, tocmai pentru că eventualele copii să fie certificate ca fiind conforme cu originalul.

De asemenea, însuși contribuabilul recunoaște prin contestația formulată că nu a depus documente justificative în original, deși avea această obligație legală.

Astfel cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, deși organele de inspecție fiscală i-au solicitat contribuabilului în nenumărate rânduri prezentarea documentelor justificative aferente veniturilor și cheltuielilor înregistrate în perioada 2003 – 2007, acesta nu a dat curs acestor solicitări :

1. - prin adresa nr. x, confirmată de primire în data de 05.06.2006 ;
2. - prin invitația nr. x, confirmată de primire în data de 12.07.2009 ;
3. - prin invitația nr. x, confirmată de primire în data de 27.07.2009 ;
4. - prin invitația nr. x, confirmată de primire în data de 01.09.2009 ;
5. - prin invitația nr. x, confirmată de primire în data de 27.08.2009 ;

În ceea ce privește adresa de răspuns înregistrată la AFP Sector 4 sub nr. x, deși prin aceasta s-a menționat că au fost depuse documentele justificative pentru încasarile și cheltuielile aferente anilor 2003 – 2007, așa cum în mod expres organele de inspecție fiscală au subliniat atât prin raportul de inspecție fiscală, cât și prin adresa nr. x (prin care au răspuns solicitărilor Parchetului de pe lângă Curtea de Apel București), contestatarul a depus **numai** următoarele documente :

- certificatul de înregistrare fiscală ;
- atestatul privind cabinetul individual de insolvență ;
- decizia nr. x a Consiliului Baroului București ;
- cartea de identitate ;
- declarațiile 200 pentru anii 2003 – 2007 ;
- declarația 202 pentru anul 2003.

Mai mult, prin aceasta adresa, contribuabilul nu a precizat expres care sunt documentele depuse (nr. file) si nici ca acestea au fost depuse in copie, asa cum sustine in contestatia formulata.

Faptul ca nu au fost depuse documentele solicitate, rezulta si din resolicitarile ulterioare adresate contribuabilului :

6. - nota explicativa nr. x, confirmata de primire in data de 08.09.2009;
7. - invitatia nr. x, confirmata de primire in data de 07.10.2009;
8. - invitatia nr. x, confirmata de primire in data de 26.10.2009;
9. - invitatia nr. x, confirmata de primire in data de 29.09.2011.

Intrucat contribuabilul nu a depus documentele justificative privind veniturile si cheltuielile aferente anilor 2003 – 2007, organele de inspectie fiscala au procedat la solicitarea informatiilor si documentelor necesare in vederea stabilirii bazei de impunere estimata, respectiv a cheltuielilor estimate pentru aceasta perioada, x.

Nedepunerea documentelor solicitate este retinuta inclusiv de Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti, prin Ordonanta din data de 07.12.2010 pronuntata in dosarul penal nr. x :

*« Prin adresa nr. x, AFP Sector 4 – Activitatea de inspectie fiscala a comunicat faptul ca inspectia fiscala efectuata asupra activitatii desfasurate de numitul X nu a putut fi incheiata prin intocmirea unui raport de inspectie fiscala, intrucat contribuabilul nu a colaborat cu organele de inspectie fiscala (aspect retinut de insusi contribuabilul prin contestatia formulata : « primind procesul-verbal de contraventie, (...) le-am comunicat ca din acel moment colaborarea noastra inceteaza».)*

*Audiat fiind, invinuitul X nu declarat nimic cu privire la fapta retinuta in sarcina sa. (...)*

*La data de 31.08.2009, cand contribuabilul a depus o parte din actele solicitate la AFP Sector 4, acesta nu a justificat in vreun fel motivele pentru care nu a prezentat documentele solicitate anterior, urmare invitatiilor ce-i fusesera adresate.*

*Totodata, desi acesta a precizat ca va depune restul documentelor solicitate pana la data de 02.09.2009, acest lucru nu s-a intamplat, de asemenea, fara a justifica acest aspect. »*

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca este neintemeiata afirmatia contribuabilului potrivit careia a depus documentele justificative solicitate cu privire la veniturile si cheltuielile inregistrate pentru anii 2003 – 2007, avand in vedere ca simpla prezentare a copiilor declaratiilor privind veniturile realizate inregistrate la organul fiscal nu este suficienta, intrucat declaratiile nu reprezinta documente justificative, astfel cum sunt definite potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale :

1. OMFP nr. 425/1988 pentru aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și a modelelor acestora :

« 1. Se aprobă Normele metodologice de întocmire și utilizare a formulelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora. »

2. - OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit :

«**Art. 10. - (1)** În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

**a)** cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente. »

3. – HG nr. 54/2003 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

« **2.** Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente 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. »

4. - OMFP nr. 58/2003 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 Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare :

« **13.** Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(...) **17.** Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

**21.** Operațiunile privind evidența și gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale contribuabililor se consideră valabile numai dacă sunt justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice. »

Prevederile legale mai sus invocate se regasesc si in OMFP nr. 1850/2004, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, HG nr. 44/2004 si OMFP nr. 1040/2004.

De altfel, in conditiile in care contribuabilul cunostea pozitia organelor de control cu privire la nedepunerea in timpul inspectiei fiscale a documentelor justificative, nici cu ocazia depunerii contestatiei nu a facut dovada depunerii/detinerii

acestora, desi potrivit dispozitiilor art. 213 alin. 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

« **Art. 213 (4)** Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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. »

Fata de cele mai sus prezentate, contestatia formulata de domnul X urmeaza fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente cu privire la acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la invocarea de catre contribuabil a prescriptiei dreptului organului fiscal de a verifica evidentele contabile aferente anului 2003:**

***Cauza supusa solutionarii este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale aferente anului 2003 sunt prescrise.***

**In fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. x s-a efectuat verificarea impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007.

Prin contestație contribuabilul susține că inspecția fiscală nu trebuia să se desfășoare pentru anul 2003, fara a prezenta in acest sens motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza aceasta afirmatie.

**In drept**, art. 231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început sa curgă”.

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr. V/15.01.2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.10.2007, unde se precizează: "Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, **este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.**

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget **neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum**, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic."

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art. 21 precizează:

"Art. 21 - Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

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

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege".

Astfel, dreptul de a stabili obligații fiscale pentru o perioadă impozabilă se prescrie în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în care legea nu prevede obligația depunerii declarației ori în termen de 5 ani de la data comunicării către contribuabil a impozitului stabilit de organele fiscale sau după caz de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale.

În speta, la data de 01.01.2004 nu începuse să curgă termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului pe venit pentru anul 2003, deoarece potrivit dispozițiilor art. 21 – 23 din OG nr. 70/1997, acesta a început să curgă ulterior acestei date, fiind aplicabile dispozițiile art. 91 -93 din Codul de procedură fiscală, republicat.

De asemenea, conform art. 23 și art. 91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede:

**"Art. 23 - Nasterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.



(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.”

**“Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel.”**

Termenul de depunere a declaratiilor de venit pentru anul 2003 a fost reglementat prin art. 62 din O.G. nr. 7/2001 privind impozit pe venit, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 232/2003 pentru aprobarea O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala (15 mai 2004).

Prin urmare, in considerarea dispozitiilor art. 23, coroborat cu art. 91 alin. 1 si 2 din Codul de procedura fiscala, republicat si avand in vedere ca in cazul impozitului datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice in anul 2003, baza de impunere este stabilita in anul urmator celui de realizare, prin declararea veniturilor de catre persoanele fizice, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul anual datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice in anul 2003 este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91 si curge de la data de 01.01.2005 si se implineste la data de 31.12.2009, aspect retinut si de Directia generala juridica din cadrul ANAF prin adresa nr. x.

In speta intrucat inspectia fiscala a inceput la data de 18.03.2009 (conform avizelor de inspectie fiscala nr. x, la aceasta data, dreptul organului fiscal de a verifica evidentele contabile si de a stabili diferente privind impozitul pe venitul anual impozabil aferent anului 2003, **nu era prescris**. Se retine si faptul ca potrivit dispozitiilor art. 92 alin. 2 lit. b si c din Codul de procedura fiscala, republicat :

« **Art. 92 (2)** Termenele de prescriptie prevăzute la art. 91 se suspendă:

**(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**

**c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale. »**

Trebuie subliniat ca in legatura cu acest capat de cerere, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, contrar dispozitiilor art. 206 alin. 1 lit c din Codul de procedura fiscala, coroborate cu pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011

«**Art. 206 (1)** Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

**(...) c) motivele de fapt și de drept. »**

« **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. »

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contestatia formulata de domnul X urmeaza fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata cu privire la acest capat de cerere.

**3.3. Referitor la diferentele impozit pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei):**

***Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza diferentele impozit pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) individualizate prin decizia de impunere nr. x, in conditiile in care argumentele contribuabilului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, urmare necooperarii cu organele de inspectie fiscala si a neprezentarii la control a evidentelor fiscale pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007, AFP Sector 4 a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru aceasta perioada, emitand in acest sens, Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venit in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza: pentru anul 2003, x lei; pentru anul 2004, x lei; pentru anul 2005, x lei ; pentru anul 2006, x lei; pentru anul 2007, x lei.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 65.1 si 65.2 din HG nr. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala:

« **Art. 67 - (1)** Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

**(2)** Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

**a)** în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

**b)** în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

**(3)** În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

**(4)** În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

**(5)** Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale. »

***Norme metodologice:***

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare. »

Pentru considerentele prezentate la pct. 3.1 al prezentei decizii, respectiv urmare necooperării cu organele de inspecție fiscală și a neprezentării la control a evidentelor fiscale pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru această perioadă, având în vedere următoarele elemente :

- încasarile și cheltuielile cuprinse în declarațiile anuale de venit depuse de contestatar la AFP Sector 4 ;

- conturile bancare ale Cabinetului de Avocat x ;

- situația cu veniturile declarate de contribuabil, la care a achitat contribuția de asigurări sociale la sistemul propriu al avocaților transmisă de Casa de Asigurări a Avocaților Filială București ;

- contractul de leasing nr. x transmis de Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale Sector 4 ;

- situația privind venitul mediu brut lunar pentru profesia de avocat comunicată de Casa de Asigurări a Avocaților Filială București.

În baza acestor documente/situații/informații, AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală nr. x, prin care s-au stabilit diferențe de impozit pe venit în suma totală de x lei, după cum urmează: pentru anul 2003, x lei; pentru anul 2004, x lei; pentru anul 2005, x lei ; pentru anul 2006, x lei; pentru anul 2007, x lei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului, având în vedere următoarele considerente:

1. Așa cum însuși contestatarul a subliniat prin contestația formulată:

« *Dupa cum se poate lesne verifica si de dvs din continutul notei explicative, erorile au provenit din calcule (in perioada 2004 – 2007 am achizitionat in leasing un autoturism si au fost probleme cu TVA-ul), (...) in declaratiile catre **AFP nivelul cheltuielilor a fost mai mic decat a rezultat in realitate, si cum corect au sesizat inspectorii.*** »

2. In ceea ce priveste contributiile la Casa de Asigurari a Avocatilor, contrar sustinerilor contribuabilului, acestea au fost avute in vedere de organele de control la stabilirea bazei impozabile, aspect ce reiese cu claritate din raportul de inspectie fiscala nr. x, respectiv anexa nr. 3 a RIF-ului, cuantumului acestor cheltuieli fiind comunicat chiar de casa de asigurari respectiva, prin adresa nr. x.

3. Referitor la invocarea de catre contribuabil a faptului ca organele de control nu au tinut cont de deciziile de impunere anuale initiale emise in perioada 2003 – 2007, se retine ca la dosarul cauzei exista anexate copiile deciziilor de impunere respective potrivit carora :

- decizia de impunere anuala pentru anul 2003 nr. x, prin care s-au stabilit :
  - venit anual global impozabil = x lei;
  - impozit anual datorat = x lei ;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2004 nr. x, prin care s-au stabilit :
  - venit anual global impozabil = x lei;
  - impozit anual datorat = x lei ;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2005 nr. x, prin care s-au stabilit :
  - venit anual global impozabil = x lei;
  - impozit anual datorat = x lei ;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2006 nr. x, prin care s-au stabilit :
  - venit anual global impozabil = x lei;
  - impozit anual datorat = x lei ;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, prin care s-au stabilit :
  - venit anual global impozabil = x lei;
  - impozit anual datorat = x lei.

Din analiza deciziei de impunere nr. x contestata, rezulta ca **au fost preluate intocmai** sumele mentionate mai sus.

Se retine ca formularul de decizie de impunere emisa urmare inspectiei fiscale nu cuprinde informatii privind diferentele anuale de regularizat in plus/minus, acestea regasindu-se inscrise in evidenta analitica pe platitor, astfel cum expres stipuleaza dispozitiile OMFP nr. 46/2001 pentru aprobarea Instructiunilor privind organizarea evidentei pe plătitori persoane fizice și procedura de închidere și deschidere a evidentei fiscale :

« **2.5.** Evidența fiscală analitică este organizată pe conturi fiscale personale, conform anexei nr. 2 care face parte integrantă din prezentele instrucțiuni, astfel:  
(...) **c)** conturi fiscale personale - **regularizare** impozit pe venitul anual global”.

« **7.** Obligațiile de plată se înscriu în evidența fiscală analitică pentru fiecare contribuabil persoană fizică, pe categorii de venit și în cadrul acestora pe surse, pe baza următoarelor documente, după caz: (...)

(...) **f)** decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate”.

4. Contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la cuantumul veniturilor realizate, a cheltuielilor deductibile/nedeductibile și a diferentelor de impozit pe venit stabilite în plus pentru perioada 2003 – 2007, contrar prevederilor art. 206 alin. 1 lit c din Codul de procedura fiscală, coroborate cu pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011

«**Art. 206 (1)** Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

**(...) c) motivele de fapt și de drept.** »

« **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. »

Mai mult, conform art. 213 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată :

« **Art. 213 (1)** 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.**»

5. În condițiile în care contribuabilul cunoștea poziția organelor de control cu privire la nedepunerea în timpul inspecției fiscale a documentelor justificative privind veniturile realizate și cheltuielile deductibile/nedeductibile, nici cu ocazia depunerii contestației nu a făcut dovada depunerii/detinerii acestora, deși potrivit dispozițiilor art. 213 alin. 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată :

« **Art. 213 (4)** Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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. »

Având în vedere cele mai sus prezentate, contestația formulată de domnul X urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente cu privire la acest capăt de cerere.

**3.4. Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2003 - 2007 în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei):**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect de plată accesoriile în suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2003 - 2007, în condițiile în care, pe de o parte, la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul în suma de x lei, iar, pe de altă parte, contribuabilul nu a prezentat argumente și documente din care să rezulte un alt mod de calcul al acestora.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. x s-au calculat, pentru perioada 06.12.2004 –

09.01.2012, accesorii in suma de x lei aferente diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2003 – 2007, in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 114, art. 115 si 116 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 31.12.2005:

„**Art. 114 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„**Art. 115 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„**Art. 116 (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. »

Potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 01.01.2006 - 01.07.2010:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

**(2)** Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Incepand cu data de 01.07.2010, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2)** Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

**(2)** Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

**a)** dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile 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.

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

Referitor la accesoriile în suma de x lei individualizate prin decizia de impunere contestată, se reține ca stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contribuabilului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul în suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentând diferențe de impozit pe venit pentru anii 2003 – 2007, iar, pe de altă parte, contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta că datorează și suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei), cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

De altfel, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la acest capăt de cerere, contrar prevederilor art. 206 alin. 1 lit c din Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011 :

«**Art. 206 (1)** Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

**(...) c)  motivele de fapt și de drept. »**

« **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. »

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contestatia formulata de domnul X urmeaza fi respinsa ca neintemeiata, nemotivata si nesustinuta cu documente cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus in temeiul HG nr. 54/2003, art. 10 din OG nr. 7/2001, OMFP nr. 58/2003 , OMFP nr. 46/2001, art. 23, art. 67, art. 91, art. 92, art. 95, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup> , art. 206, art. 213, art. 216 alin. 1 , art. 231 din OG nr. 92/2003, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2137/2011 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 65.1 si 65.2 din HG nr. 1050/2004

### **DECIDE**

Respinge contestatia formulata de domnul X impotriva Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 4, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2003 :

- x lei – diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2004 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2005 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2006 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente;

Pentru anul 2007 :

- x lei - diferenta de impozit pe venit ;
- x lei – accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Municipiului Bucuresti.