

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA nr. 686/28.12.2009

privind soluționarea contestației formulate de
doamna Z,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași prin Biroul Soluționare Contestații a fost sesizată de Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleiași instituții, cu adresa nr. înregistrată la instituția noastră sub nr. asupra contestației formulate de **doamna Z**, cetățean român cu domiciliul în Israel, orașul, având cod numeric personal

Obiectul contestației îl constituie 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 15.10.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 15.10.2009.

Suma contestată este în valoare de S lei și reprezintă diferență de impozit pe venitul net anual, aferentă anului 2008.

Contestația este semnată de contestator în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași în data de **12.11.2009**, fiind înregistrată sub nr., iar actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentei cu adresa nr. din **15.10.2009**, anexată în copie la dosarul cauzei, pe care aceasta a semnat de primire în aceeași dată.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr., semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași, prin care se propune respingerea contestației ca fiind fără temei legal.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Doamna Z contestă 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 următoarele motive:

Diferența de impozit stabilită prin această decizie rezultă din modificarea bazei de calcul a venitului net impozabil ca urmare a excluderii în totalitate a serviciilor executate de societatea IDAN HAMADA L.T.D., unicul executor al lucrărilor și serviciilor potrivit contractului încheiat.

Organele de inspecție fiscală au anulat și au redus la zero lucrările de consolidare și îmbunătățiri exterioare la imobilul din str. I.C. Brătianu, nr. 16, ap. 7, precum și la imobilul din str. pe care l-a dobândit prin retrocedare în anul 2003 într-o stare avansată de degradare.

Pentru reabilitarea acestor imobile în scopul închirierii, a apelat la serviciile societății IDAN HAMADA L.T.D. din Israel, societate tehnologică și de finanțe care a realizat lucrări de reparații capitale, reîmpărțirea spațiilor, lucrări exterioare, astfel că în anul 2008 toate spațiile au fost închiriate.

Prezența în executarea și coordonarea lucrărilor a firmei IDAN HAMADA L.T.D. a fost mobilul serviciilor efectuate, ori tocmai acestea au fost excluse în totalitate de către comisia de verificare.

Ca urmare, consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au luat în considerație cheltuielile cu serviciile efectuate de societatea IDAN HAMADA L.T.D. din Israel care au concurat la obținerea venitului din anul 2008.

II. Organele fiscale din cadrul Direcției Finanțelor Publice a Județului Iași - Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au efectuat verificarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat de

doamna Z în perioada 01.01. - 31.12.2008, consemnând rezultatele acestei inspecții în Raportul de inspecție fiscală nr. din 15.10.2009 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.

În baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2008 petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei reprezentând *"prestări servicii efectuate de Iosif Braunstein și Z înscrise nejustificat în chitanțele nr."*

Ca urmare, 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. a stabilit o diferență de impozit pe venitul net anual în sumă de S lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași prin Biroul Solutionare Contestații se poate pronunța asupra diferenței de impozit pe venitul anual stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care nici din actul administrativ fiscal contestat, nici din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă clar motivele de fapt pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor.

În fapt, organele fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au efectuat verificarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat de **doamna Z** în perioada 01.01. - 31.12.2008, consemnând rezultatele acestei inspecții în Raportul de inspecție fiscală nr. din 15.10.2009 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. din 15.10.2009.

În baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2008 petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei consemnând în Raportul de inspecție fiscală nr. că acestea reprezintă

"prestări servicii efectuate de Z înscrise nejustificat în chitanțele nr.", fără a invoca temeiul de drept.

În 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. organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe venitul net anual în sumă de S lei, consemnând la punctul 4.2. Motivul de fapt - amenzi, iar la punctul 4.3. Temeiul de drept - Legea nr. 571/2003, art. 48, alin.(7).

În drept, 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) Inspecția 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) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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. - 106.3. 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:

"Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere."

Norme metodologice:

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

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției 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.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de seful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial."

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 minime ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere la 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:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) **motivele de fapt;***
- f) **temeiul de drept;** [...]"*

Referitor la completarea deciziei de impunere, punctul 4 "Date privind creanța fiscală" din Anexa nr. 2 la Ordinul 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, astfel cum a fost modificat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, precizează clar modul în care se completează punctele 4.2. "Motivul de fapt" și 4.3. "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:

"Punctul 4.2: se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și a 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.

Punctul 4.3: 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 fiecărui caz în parte 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 numai la constatarea că *"Nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de S lei, cheltuieli nedeductibile ce reprezintă prestări servicii efectuate de Iosif Braunstein și Ilan Braunstein înscrise nejustificat în chitanțele nr."* fără a invoca prevederile legale în baza căruia nu au

acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli și fără a face o analiză detaliată a documentelor pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere.

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., s-a reținut faptul că la punctul 4.2. "Motivul de fapt" organele de inspecție fiscală au înscris mențiunea "amenzi" în contradicție cu cele menționate în raportul de inspecție fiscală. De asemenea, la punctul 4.3. "Temeiul de drept" din decizie au completat "legea 571/2003 art. 48, al.7", fără a specifica și litera, având în vedere că acest alineat cuprinde mai multe categorii de cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe veniturile din activități independente.

Ca urmare, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra diferenței de impozit pe venitul anual stabilită de organele de inspecție fiscală, deoarece organele de inspecție fiscală nu au prezentat detaliat nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia de impunere motivele de fapt pentru care au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de S lei și nu au indicat corect temeiul de drept.

Având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului 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. pentru diferența de impozit pe venitul net anual în suma de S 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.*

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. 519/2005, care la pct. 12.7. 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 procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, care reglementează:

“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.

Organul fiscal va ține cont și de prevederile art. 47 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“(2) Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor principale anulate.”

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 43 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (1) și (2), art. 109 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al punctelor 106.1. - 106.3. din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, și în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2982/2009, Directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

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. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. pentru diferența de impozit pe venitul net anual în suma de S 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 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Biroului Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.