



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ**

**DECIZIA nr. 8 / \_\_\_\_\_ 2005**

privind solutionarea contestatiei formulata de P.F. domiciliata in \_\_\_\_\_

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca , asupra contestatiei depusa de **P.F. in calitate asociat a Asociatiei Familiale** \_\_\_\_\_ cu sediul \_\_\_\_\_ .

Intrucat contestatiile formulate de \_\_\_\_\_ si \_\_\_\_\_, privesc aceiasi baza impozabila, stabilita prin acelasi proces verbal, pe seama **Asociatiei Familiale** \_\_\_\_\_ , pentru analizarea si pronuntarea unei singure solutii, dosarele contestatiilor au fost inaintate cu adresa nr. 52771/22.10.2004, Ministerului Finantelor Publice cu propunerea de conexare a acestora si solutionarea in temeiul prevederilor art. 178 alin. 1, lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Prin adresa nr. 342371/30.11.2004. Ministerul Finantelor Publice, a restituit dosarele contestatiilor formulate de \_\_\_\_\_ si \_\_\_\_\_, intrucat s-a apreciat ca solutionarea contestatiilor apartine de Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj, in temeiul art. 178, alin. 1, din OG nr. 92/2003 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Asa fiind Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, a procedat la solutionarea pe fond a contestatiei.

Contestatia este formulata impotriva masurilor dispuse prin: Decizia de impunere anuala pe anul 2000 din 27.08.2004; Decizia de impunere anuala pe anul 2001 din 27.08.2004; Decizia de impunere anuala pe anul 2002 din 27.08.2004 si procesul verbal nr. din 31.08.2004, incheiate de care Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj - Napoca , si are ca obiect :

- impozit pe venit pe anul 2000 ;
- impozit pe venit pe anul 2001;
- impozit pe venit pe anul 2002;
- TVA de plata;
- majorari de intarziere si dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere la TVA.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut de art. 176 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 175 si art. 178 din O.G. nr. 92/2003 republicata , privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **P.F.**

**I. In sustinerea contestatiei petenta aduce urmatoarele argumente:**

- controlul a fost efectuat in perioada 2 decembrie 2003 - 25 mai 2004, insa procesul verbal a fost incheiat la doar data de 31 august 2004.

Organele de control nu au respectat prevederile legale cu privire la durata efectuării controlului și nici cele privitoare la termenul de întocmire și înregistrare a procesului verbal, deci actul este nelegal întocmit și nu poate constitui titlu de creanță.

- în lipsa ordinului de serviciu sau a delegației de control, organele fiscale nu și-au probat competența de a efectua controlul fiscal.

- în procesul verbal de control atacat nu sunt prezentate în mod concret, clar și precis constatările organelor de control cu privire la modul de stabilire, calculul și virarea obligațiilor fiscale, nu sunt prezentate dispozițiile legale încălcate, cu menționarea articolului și a alineatului și nu sunt prezentate nici consecințele fiscale ale constatărilor fiscale.

- organele de control au încălcat în mod flagrant dispozițiile legale referitoare la termenele de prescripție stabilind diferențe la TVA și calculând majorări de întârziere aferente acestora începând cu decembrie 1996. Nu este de competența organului de control fiscal de a decide dacă o faptă constituie sau nu infracțiunea de evaziune fiscală, acestea având doar posibilitatea sesizării organului în drept de a stabili acest lucru.

- nu au fost respectate nici prevederile art. 8 alin. 4 din HG nr. 1168/2003 conform cărora „Avizul de verificare va fi însoțit de Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului „

- ordinea de emitere a actelor mai sus enunțate este inversă, mai întâi au fost emise deciziile de impunere din 27.08.2004, iar ulterior a fost întocmit și înregistrat procesul verbal din data de 31 august 2004.

- Pentru perioada 01.01.2000 - 31.12.2002 organele de control au stabilit diferențe la TVA fără a avea în vedere prevederile legale în vigoare care reglementau TVA : HG nr. 336/1999, OUG nr. 17/2000, HG nr. 401/2000, Legea nr. 345 și HG nr. 598/2002

- organele de control nu invocă prevederile legale încălcate pe baza cărora au calculat diferențe de TVA și ca au stabilit diferențe de plată a TVA după împlinirea termenului de prescripție contrar prevederilor legale.

- organul de control da dovadă și de necunoașterea reglementărilor legale în domeniul fiscal intrucat conform prevederilor art. 1, pct. 2 din HG nr. 336/1999 pentru modificarea și completarea Normelor pentru aplicarea OG nr. 3/1992 privind TVA, aprobate prin HG nr. 512/1998 se precizează la art. 1, pct. 2 - operațiuni scutite de TVA - se încadrează în prevederile art. 6 lit. A) c) din ordonanța liber - profesioniști, persoanele fizice și asociațiile familiale impozitate în condițiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 85/1997 privind impunerea veniturilor realizate de persoanele fizice, aprobată și modificată prin Legea nr. 246/1998.

- din anexele întocmite de către organele fiscale nu reiese care sunt documentele luate în considerare la determinarea TVA deductibilă, colectată, de rambursat sau de plată.

- organele de control au determinat în mod eronat venitul impozabil prin considerarea că fiind cheltuieli nedeductibile a unor cheltuieli cu materia primă și a unor cheltuieli cu gazul, fără a nominaliza în cuprinsul procesului verbal care sunt documentele neconforme cu legislația în vigoare .

**II.** Prin procesul verbal încheiat la data de 31.08.2004, s-a constatat că **Asociația Familială \_\_\_\_\_ din \_\_\_\_\_** a devenit platitor de TVA, începând cu decembrie 1996, prin depășirea plafonului legal de 50.000.000 lei. S-a stabilit că obligație de plată în sarcina asociației familiale suma de \_\_\_\_\_ lei reprezentând TVA, pentru perioada 1996 - 2002. Pentru neplata în termenul legal a TVA s-au calculat majorări de întârziere în suma de \_\_\_\_\_ lei și penalități în suma de \_\_\_\_\_ lei.

În urma verificării s-a stabilit în sarcina contestatoarei un impozit pe venit în suma de 2.491.984.810 lei pentru perioada 2000 - 2002.

**III.** Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatoarei in raport cu prevederile actele normative aplicabile in materie, se retin urmatoarele:

1 ) In fapt, prin procesul verbal incheiat la data de 31.08.2004 reprezentantii Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj - Napoca considera ca **A.F.** \_\_\_\_\_, ar fi indeplinit conditiile de a deveni platitor de TVA incepand cu decembrie 1996. In procesul verbal atacat se mentioneaza ca plafonul legal de 50.000.000 lei a fost depasit inca din 1996, "*neexistand o evidenta clara s-a estimat ca a devenit platitor TVA in luna decembrie 1996*".

Deoarece contestatoarea nu a calculat, evidentiat si virat la bugetul de stat TVA aferent operatiunilor taxabile realizate, organul de control invocand ca baza legala prevederile HG nr. 512/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 3/1992 si OG nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, procedeaza la calculul la TVA pentru perioada 1996 - 2002, stabilind ca obligatia de plata cu titlu de TVA in sarcina **A.F.** \_\_\_\_\_, astfel :

- 1996 - \_\_\_\_\_ lei;
- 1997 - \_\_\_\_\_ lei;
- 1998 - \_\_\_\_\_ lei ;
- 1999 - \_\_\_\_\_ lei;
- 2000 - \_\_\_\_\_ lei;
- 2001 - \_\_\_\_\_ lei ;
- 2002 - \_\_\_\_\_ lei.

Aferent TVA de plata stabilit, organul de control calculeaza pentru perioada 1996 - 2002, majorari de intarziere si penalitati.

Potrivit art. 21 din OG nr. 70/1997 modificata si completata, "***Dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele a caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor fiscale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:***

***a) in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;***

***b) in termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in cazul in care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;***

***c) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale in conditiile prevazute de lege."***

Avand in vedere ca prin procesul verbal incheiat la 31.08.2004, organul de control verifica si stabileste diferente de TVA de plata pentru anii 1996, 1997 si 1998, se constata ca organul de control nu a respectat dispozitiile legale referitoare la termenele de prescriptie citate mai sus.

Argumentul organului de control cu privire la verificarea activitatii incepand cu decembrie 1996, intrucat prin faptele savarsite de contribuabil ar fi incidente prevederile Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, nu pot fi retinute, intrucat competenta legala de a stabili caracterul infractional al faptelor savarsite, revine numai instantei de judecata, asa cum precizeaza art. 25 din OG nr. 70/1997 modificata si completata : "***Termenul de prescriptie pentru stabilirea impozitelor si a diferentelor de impozite este de 10 ani in caz de evaziune fiscala stabilita printr-o hotarare judecatoreasca definitiva.***"

In ce priveste respectarea procedurii legale cu privire la modul de intocmire a procesului verbal atacat, se constata ca verificarea s-a efectuat in perioada 2 decembrie 2003

- 25 mai 2004, depasindu-se cu mult termenul de 3 luni, prevazut de art. 18 din OG nr. 18/1997 privind controlul fiscal, cu privire la durata controlului, care precizeaza :"**Perioada afectata efectuării controlului fiscal prevazut la art. 17 este stabilita de organele de control fiscal sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, în functie de obiectivele controlului si nu poate fi mai mare de 3 luni.**"

Motivatia organului de control din referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei cu privire la durata controlului, care sustine ca contestatoarea " *incepand cu 15.01.2004 si pana in 20.05.2004 s-a prezentat de nenumarate ori cu documente primare in completarea celor prezentate...* "nu justifica nerespectarea prevederilor legale aratate mai sus, intrucat la dosarul cauzei se regasesc doar doua procese verbale de predare - primire a documentelor contabile datate 18.12.2003 si 15.01.2004, incheiate intre contribuabil si organul de control.

Mai mult, referitor la aceleasi aspecte de procedura cu privire la actul de control, se retine deasemenea ca desi controlul a fost efectuat in perioada 2 decembrie 2003 - 25 mai 2004, procesul verbal se incheie la data de 31.08.2004, nerespectandu-se de catre organul de control prevederile art. 11 din HG nr. 1168/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor OG nr. 70/1997 privind controlul fiscal, care precizeaza "**(II) Procesul-verbal de control fiscal va fi înregistrat la registratura unitatii fiscale care a dispus controlul, în termen de 3 zile lucratoare de la încheierea controlului fiscal.**"

In ce priveste modul in care organul de control a procedat la incadrarea contribuabilului in categoria platitorilor de TVA, se constata ca pe de-o parte in actul de control ( pct. 3.1.1 din procesul verbal incheiat la data de 31.08.2004 ) acesta dispune masura de luare in evidenta ca si platitor de TVA incepand cu decembrie 1996, in timp ce prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, se revine asupra masurii, considerand ca **Asociatia Familiala \_\_\_\_\_**, indeplineste conditiile legale de platitor de TVA, incepand cu 01.01.2000.

Se retine din actul de control atacat, ca organul de control a procedat la incadrarea in in categoria platitorilor de TVA a contribuabilului, fara a avea in vedere legislatia in vigoare care reglementeaza acest aspect, raportata la perioada supusa controlului.

Astfel s-a omis a se avea in vedere dispozitiile OG nr. 21/1996 aprobata prin Legea nr. 42/1997 care modifica art. 6 lit. A, d) din OG nr. 3/1992, care precizeaza ca reprezinta **operatiuni scutite de TVA**, operatiunile de livrare si prestari de servicii rezultate din activitatea proprie efectuate de persoanele fizice si **asociatiile familiale autorizate sa desfasoare activitati economice pe baza liberei initiative**, precum si OG nr. 34/1997 privind completarea si modificarea unor reglementari referitoare la TVA, respectiv HG nr. 512/1998 si HG nr. 336/1999.

Deasemenea incepand cu 01.01.2000, se vor avea in vedere dispozitiile OUG nr. 215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementari referitoare la TVA, **care modifica art. 6 din OG nr. 3/1992 privind TVA republicata , completata si modificata, cu privire la operatiunile scutite de TVA**, respectiv OUG nr. 17/2000 si Legea nr. 345/2002.

Avand in vedere modul eronat de incadrare a contribuabilului in categoria platitorilor de TVA, fara a se avea in vedere legislatia in vigoare care reglementeaza acest aspect , pe cale de consecinta se impune recalcularea TVA de plata, de la data cand in mod legal contribuabilul indeplineste conditiile de platitor de TVA.

Referitor la diferentele de TVA de plata stabilite de organul de control, acesta s-a rezumat a intocmi niste situatii centralizatoare din care insa nu rezulta care au fost

documentele care au fost luate in considerare la determinarea TVA deductibil si a TVA colectat care au condus la diferentele de TVA plata. Deasemenea organul de control nu precizeaza in cuprinsul actului de control care au fost dispozitiile legale incalcate privitor la documentele avute in vedere la calculul TVA , lucru dealtfel recunoscut si de catre organul de control prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei care precizeaza : " *este mentionat cadrul legal in mod partial pentru stabilirea, calcularea TVA precum si cu privire la dispozitiile legale incalcate si consecintele fiscale ale constatarilor , adica pentru perioada 1996 - 1999, iar pentru perioada 2000 - 2003 nu au fost facute mentiunile mai sus amintite. "*

Se constata ca organul de control nu a respectat prevederile art. 11, alin. 4 , cap.III din HG nr. 1168/2003 care precizeaza : " ... **Pentru fiecare obligatie fiscala vor fi avute în vedere urmatoarele elemente:**

- a) **baza legala pentru stabilirea, calcularea si varsarea impozitului;**
- b) **constatarile organului de control fiscal, prezentate în mod concret, clar si precis, cu privire la modul de stabilire, calculare si varsare a obligatiei fiscale;**
- c) **dispozitiile legale încalcate, cu mentionarea articolului, alineatului etc.;**
- d) **consecintele fiscale ale constatarilor;**
- e) **diferentele de obligatii fiscale stabilite, cauzele care le-au generat. Calculul detaliat al acestora va fi prezentat într-o anexa la procesul-verbal;**
- f) **dobânzile, majorarile de întârziere, penalitatile de întârziere si alte penalitati stabilite în conditiile legii, calculul detaliat al acestora urmând a fi prezentat într-o anexa la procesul-verbal; .... "**

Avand in vedere dispozitiile legale aratate mai sus, faptul ca din actul de control nu s-au putut identifica documentele avute in vedere de organul de control care au stat la baza determinarii TVA de plata si dispozitiile legale incalcate , astfel incat organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a aprecia daca obligatiile de plata cu titlu de TVA sunt determinate corect ; modul eronat prin care s-a dispus inscrierea ca si platitor de TVA a contribuabilului fara a se avea in vedere legislatia in vigoare care reglementeaza obligatia contribuabililor de inscriere in categoria platitorilor de TVA; incalcarea de catre organul de control a prevederilor art. 21 din OG nr. 70/1997 modificata si completata privind controlul fiscal cu privire la dreptul de prescriptie, precum si nerespectarea unor aspecte de procedura cu privire la modul in care s-a intocmit procesul verbal incheiat la 31.08.2004, capitolul referitor la TVA din procesul- verbal incheiat la data de 31.08.2004, se va desfiinta , urmand ca organul de control sa procedeze la reverificarea obligatiilor privind TVA ce reveneau A.F. \_\_\_\_\_ , conform celor retinute in prezenta.

2) In ce priveste modul de calcul a impozitul pe venit, stabilit in sarcina contribuabilului, se constata aceiasi situatie ca si in cazul stabilirii TVA, astfel in cuprinsul actului de control organul de control se rezuma la a preciza doar ca cheltuielile nedeductibile au rezultat deoarece " *nu s-au luat in considerare documente care nu au fost intocmite pentru AF \_\_\_\_\_ C.F. \_\_\_\_\_ ( gaz, lumina , chirie, etc ) ... "* , fara insa a se evidentia in mod distinct documentele cu sumele aferente care s-au avut in vedere la stabilirea cheltuielilor considerate nedeductibile la calculul impozitului pe venit, in conditiile in care contestatoarea depune in sustinerea contestatiei copii xerox dupa facturi si chitante de sacrificare animale, facturi si chitante emise de Directia Sanitar Veterinara, facturi chitante privind utilitatile, astfel incat nu se poate aprecia daca suma reprezentand cheltuielile nedeductibile este cea corecta. Deasemenea nu se face nici o referire la dispozitiile legale in baza carora documentele avand ca obiect cumparari de bunuri ori servicii au fost considerate nelegale ,

organul de control recunoscand in referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei ca : "*anul 2001 - 2002 ... nu a fost mentionat in mod expres in procesul verbal articolele din actele normative, , care au atat la baza incadrarii in categoria cheltuielilor nedeductibile a sumelor inscrise in documentele justificative prezentate.*"

Intrucat in actul de control nu s-au evidentiata in mod distinct documentele si sumele considerate de organul de control ca neconforme cu dispozitiile legale, organul investit cu solutionarea contestatiei nu se poate pronunta asupra corectitudinii sumelor considerate drept cheltuieli nedeductibile la determinarea impozitului pe venit, drept urmare se va desfiinta capitolul cu privire la impozitul pe venit din procesul verbal incheiat la data de 31.08.2004, urmand ca organul de control sa reverifice situatia de fapt pentru aceiasi perioada si tip de impozit, in conformitate cu cele retinute in prezenta urmand a se avea vedere in mod expres dispozitiile art. 16 alin. 4 din OG nr. 73/1999 si art. 16 alin. 4 din OG nr. 7.2001.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 185 (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care precizeaza : "*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*" se :

#### **DECIDE :**

Desfiintarea procesului verbal incheiat in data de 31.08.2004 la **Asociatia Familiala** \_\_\_\_\_ , si a Deciziilor de impunere anuala pe anul 2000, 2001 si 2002 din 27.08.2004, emise pe numele P.F cu domiciliul \_\_\_\_\_, urmand ca Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj - Napoca sa procedeze la incheierea unui nou act administrativ fiscal, conform celor retinute mai sus.