



DECIZIA nr.164/2006/24.09.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș prin adresa nr..../31.10.2006, asupra contestației formulate de **dl. F**, împotriva Deciziei de impunere nr..../21.07.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Tg.Mureș - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../21.07.2006, comunicată petentului la data de 11.08.2006, data ridicării sub semnătură a actului.

Contestația, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr..../11.09.2006, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.177 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe venit;
- ... lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului de venit.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.175, art. 176 și art.179 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr.30.198/11.09.2006, completată prin adresa nr..../21.11.2006, petentul invocă următoarele:

- consideră că în mod greșit s-a calculat venitul net de ... lei aferent anului 2004, întrucât ar fi trebuit să i se deducă suma de lei reprezentând împrumutul făcut cabinetului său în cursul anului 2003 în vederea achiziționării unui autoturism în valoare de ... lei, evidențiat în documentele financiar-contabile (recepția mijlocului fix, fișa mijlocului fix, fișa privind calculul amortizării) și în registrul inventar;

- inspectorii fiscali au reținut că, în anul 2004, în registrul - jurnal de încasări și plăți au fost evidențiate sumele restituite în valoare de ... lei fără a se specifica destinația împrumutului acordat;

- a constatat unele inadvertențe în raportul de inspecție fiscală, astfel că "la un venit net de ... lei impozitul este de ... lei sau în a doua variantă de numai ... lei";

- "în mod eronat au fost evidențiate în registrul de încasări și plăți sumele restituite din împrumutul acordat și nu contravaloarea amortizării lunare a bunului";

- cu toate că organele de control au exclus restituirile de sume, acestea nu au luat în considerare amortizarea bunului care ar fi trebuit să fie evidențiată în registrul de încasări și plăți până la data controlului;

- nu au fost luate în considerare cheltuielile cu amortizarea în valoare totală de ... lei, care potrivit codului fiscal reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, în aceste condiții fiind supradimensionată masa impozabilă cu această sumă, ceea ce a determinat calcularea unui impozit pe venit mai mare decât cel datorat în mod real cu 1.866 lei, implicit fiind supradimensionate și majorările și penalitățile de întârziere;

- efectele acestei erori se regăsesc și în anul 2005, exercițiu financiar în care cheltuielile cu amortizarea au fost în valoare de... lei, calculate până la data vânzării autoturismului și în care impozitul pe venit datorat pentru anul 2005 a fost supradimensionat cu suma de ... lei.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată de organele de specialitate ale Administrației Finanțelor Publice Tg.Mureș - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice la *Cabinetul Individual Avocațial F din Tg.Mureș*, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../21.07.2006 și Decizia de impunere nr.../21.07.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial, referitor la anul 2004 și 2005 au fost constatate următoarele:

Pentru anul 2004

Contribuabilul a depus Declarația de venit global, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr.../15.05.2005 și Declarația specială privind veniturile din activități independente - profesii liberale, înregistrată la organul fiscal anterior menționat sub același număr.

La control s-a reținut că, petentul nu a înregistrat chitanța nr.../28.12.2004 în valoare de ... lei la rubrica "Încasări" din Registrul - jurnal de încasări și plăți, respectiv la rubrica "Plăți" a inclus nejustificat suma de ... lei reprezentând restituire împrumut financiar, încălcând astfel prevederile art.48 alin.(2) lit.a), respectiv art.48 alin.(7) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, față de veniturile și cheltuielile declarate aferente anului 2004, venitul brut constatat este în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile constatate sunt în sumă de ... lei, rezultând un venit net în sumă de ... lei, pentru care a fost stabilit un impozit pe venit de plată în sumă de ... lei, la care, potrivit prevederilor art.115 și art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru anul 2005

Contribuabilul a depus Declarația specială privind veniturile realizate pentru anul 2005, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr..../15.05.2006.

În urma verificării operațiunilor înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți și a documentelor justificative pentru încasări și cheltuieli, pentru anul 2005 nu s-au constatat diferențe față de declarațiile depuse de către acesta.

Obligațiile de plată anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2005 au fost stabilite conform venitului realizat în anul 2004, acestea fiind în sumă de ... lei.

Întrucât la control s-a constatat un venit net aferent anului 2004 în sumă de ... lei, pentru care corespunde un impozit în sumă de lei, contribuabilul datorează pentru anul 2005 o diferență de impozit în sumă de ... lei (... lei - ... lei) reprezentând plată anticipată cu titlu de impozit pentru anul 2005, pentru care potrivit prevederilor art.115 și art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.1.513/2002 pentru stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare și pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor bugetare și a Hotărârii Guvernului nr.784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei (anexa nr.7).

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate petent, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează obligațiile de plată suplimentare constând în diferențe de impozit pe venit și accesorii aferente stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere și dacă acestea au fost corect stabilite.

Decizia de impunere nr..../21.07.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată parțial, a fost emisă de Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.121/21.07.2006, întocmit ca urmare a verificării efectuate la **Cabinetul Individual Avocațial F din Tg.Mureș**, constatări privind impozitul pe venit aferent perioadei 01.02.2002-31.12.2005.

La control s-a reținut că în anul 2004, petentul nu înregistrat chitanța nr...../28.12.2004 în valoare de lei la rubrica "Încasări" din Registrul - jurnal de încasări și plăți, respectiv la rubrica "Plăți" a inclus nejustificat suma de ... lei reprezentând restituire împrumut financiar, încălcând astfel prevederile art.48

alin.(2) lit.a), respectiv art.48 alin.(7) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cuprinsul contestației, petentul invocă faptul că în cursul anului 2003 a împrumutat cabinetul cu suma de ... lei pentru achiziționarea unui autoturism și că "în mod eronat au fost evidențiate în registrul de încasări și plăți sumele restituite din împrumutul acordat și nu contravaloarea amortizării lunare a bunului". Deși organele de control au exclus restituirile de sume, acestea nu au luat în considerare amortizarea bunului care ar fi trebuit să fie evidențiată în registrul de încasări și plăți până la data controlului, și care intră în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în aceste condiții fiind supradimensionată masa impozabilă și implicit impozitul pe venit aferent anilor 2004 și 2005.

În drept, potrivit art.49 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, "**(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. 50 și 51.[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

g) ratele aferente creditelor angajate [...]."

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, și având în vedere că în cuprinsul contestației chiar petentul recunoaște faptul că "în mod eronat au fost evidențiate în registrul de încasări și plăți sumele restituite din împrumutul acordat", se reține că în mod corect organele de control au constatat pentru anul 2004 un venit net în sumă de ... lei (venit brut ... lei - cheltuieli deductibile ... lei).

Modalitatea de calcul a impozitului pe venit datorat pe anul 2004 este reglementată de Ordinul ministrului finanțelor publice nr.85/2005 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004. În Decizia de impunere anuală nr...../13.07.2006 pentru veniturile realizate de persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2004, anexată în copie la dosarul cauzei, având în vedere baremul anual prevăzut la art.1 alin. (1) din ordinul anterior menționat, la venitul anual global impozabil în sumă de ... lei (... lei venit net - ... lei deduceri personale cuvenite), organele de control au stabilit impozitul pe venitul anual global datorat în sumă de ... lei [... lei + 40% (... lei - ... lei)]. Prin scăderea obligațiilor stabilite privind plățile anticipate în sumă de 356 lei, au rezultat diferențele de impozit anual de regularizat stabilit în plus în cuantum de ... lei, la care a fost adăugată diferența de impozit stabilită în minus prin decizia anterioară în sumă de ... lei, astfel rezultând impozitul pe venit de plată în sumă de lei.

În temeiul art.82 "Stabilirea plăților anticipate de impozit" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "**(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente**, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole **sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit**, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent, pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3) contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal [...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, în raportul de inspecție fiscală nr..../21.07.2006, pentru determinarea plăților anticipate cu titlu de impozit datorate în cursul anului 2005, organul fiscal a luat ca bază de calcul venitul net realizat în cursul anului 2004, respectiv suma de ... lei, la care, prin aplicarea cotei unice de impozitare de 16% prevăzută la art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată la 1 ianuarie 2005, a rezultat un impozit pe venit în sumă de ... lei reprezentând plăți anticipate datorate pe anul 2005.

Referitor la calculul impozitului pe venit aferent anului 2004 și a plăților anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2005, se reține că, în contextul schimbării legislative în ceea ce privesc cotele de impozitare, este legal ca la aceeași bază de impunere, respectiv la venitul net în sumă de ... lei, să fie stabilite obligații de plată în cuantumuri diferite, respectiv suma de ... reprezentând impozit pe venit datorat efectiv pentru anul 2004, și suma de .. lei (venit net ... lei X 16%) reprezentând plăți anticipate cu titlu de impozit stabilite pentru anul 2005.

Prin urmare, se reține că nu este întemeiată suspiciunea petentului cu privire la faptul că pentru același venit net i-au fost calculate două impozite diferite, calculele fiind făcute pentru două perioade diferite pentru care legiuitorul a stabilit baremuri și cote de impunere diferite.

Față de susținerea petentului potrivit căreia organele de control nu au luat în considerare cheltuielile cu amortizarea autoturismului care ar fi trebuit să fie evidențiată în registrul de încasări și plăți până la data controlului și care intră în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, "efectele acestei erori regăsindu-se și în anul 2005 prin supradimensionarea impozitului pe venit cu suma de ... lei", se rețin următoarele:

- potrivit Registrului - jurnal de încasări și plăți, anexat în copie la dosarul contestației, petentul a înregistrat lunar cheltuielile cu amortizarea autoturismului;

- în referatul cu propuneri de soluționare comunicat de organul emitent al deciziei contestate cu adresa nr..../31.10.2006, se precizează faptul că în timpul verificării organele de control au considerat deductibile cheltuielile cu amortizarea;

- prin raportul de inspecție fiscală nr..../21.07.2006, organele de control nu au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea autoturismului, constatările referindu-se la diminuarea nejustificată a venitului impozabil prin

neînregistrarea în contabilitate a unor documente (chitanța nr.../28.12.2004), respectiv, majorarea artificială a cheltuielilor deductibile cu restituirile de sume în contul împrumutului financiar pe care petentul l-a acordat cabinetului de avocatură.

Prin urmare, petentul nu a fost privat de dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea, acestea fiind luate în considerare de organul fiscal la calculul impozitului pe venit datorat în cursul anului 2004 și 2005, astfel că organele fiscale nu au supradimensionat obligațiile fiscale de plată aferente anilor 2004 și 2005.

Față de cele prezentate anterior se reține că pentru anul 2005, organele de control nu au procedat la recalcularea impozitului anual datorat, ci având în vedere venitul net aferent anului 2004 în sumă de ... lei, stabilit cu ocazia controlului, au stabilit plățile anticipate cu titlu de impozit pentru anul 2005 în sumă de ... lei [(... lei venit net aferent anului 2004 x 16 %) - ... lei plăți anticipate cu titlu de impozit aferente anului 2005 stabilite conform venitului declarat ca realizat în anul 2004]. Prin urmare, se va respinge ca fiind fără obiect contestația petentului pentru suma de 398 lei considerată ca fiind o supradimensionare a impozitului pe venit datorat în anul 2005.

Pentru considerentele prezentate, se reține că **dl. F** datorează impozitul pe venit în sumă ... lei aferent anului 2004 stabilit în sarcina sa prin Decizia nr.../21.07.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația acestuia pentru capătul de cerere privind impozitul pe venit constatat în plus în sumă de ... lei aferent anului 2004.

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, precum și faptul că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât în sarcina petentului a fost reținut ca datorat debitul reprezentând impozit pe venit constatat în plus în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind dobânzile în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.179 alin.(1) lit.a) și art.180 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **dl. F din Tg.Mureș**, pentru suma de ... lei, compusă din:
 - ... lei reprezentând impozit pe venit;
 - ... lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit;
 - ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,